

Joachim Nelles

AKTIENRECHTLICHE BILANZDELIKTE

1974



Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41554811_0068

Aktienrechtliche Bilanzdelikte

- Die Beurteilung strafbarer und strafwürdiger Handlungen

nach § 400 Nr. 1, 2 und 4 AktG -

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung des

akademischen Grades eines Doktors der Rechte

durch den Fachbereich Rechtswissenschaft

der Westfälischen Wilhelms-Universität zu Münster

vorgelegt von

Joachim Nelles

aus Ueckermünde

1974



Erster Berichterstatter: Prof. Dr. Stree

Zweiter Berichterstatter: Prof. Dr. Weber

Dekan: Prof. Dr. Kollhossner

Tag der mündlichen Prüfung: 25. 1. 1974

1111111111

1111111111

1111111111

- I. Hauptteil des Textes 1
- II. Zusammenfassung 2
- III. Der Hauptteil 3
- IV. Die Zusammenfassung 4
- V. Zusammenfassung des Hauptteils 5
- VI. Zusammenfassung des Hauptteils 6
- VII. Zusammenfassung des Hauptteils 7
- VIII. Zusammenfassung des Hauptteils 8
- IX. Zusammenfassung des Hauptteils 9
- X. Zusammenfassung des Hauptteils 10
- XI. Zusammenfassung des Hauptteils 11
- XII. Zusammenfassung des Hauptteils 12
- XIII. Zusammenfassung des Hauptteils 13
- XIV. Zusammenfassung des Hauptteils 14
- XV. Zusammenfassung des Hauptteils 15
- XVI. Zusammenfassung des Hauptteils 16
- XVII. Zusammenfassung des Hauptteils 17
- XVIII. Zusammenfassung des Hauptteils 18
- XIX. Zusammenfassung des Hauptteils 19
- XX. Zusammenfassung des Hauptteils 20
- XXI. Zusammenfassung des Hauptteils 21
- XXII. Zusammenfassung des Hauptteils 22
- XXIII. Zusammenfassung des Hauptteils 23
- XXIV. Zusammenfassung des Hauptteils 24
- XXV. Zusammenfassung des Hauptteils 25
- XXVI. Zusammenfassung des Hauptteils 26
- XXVII. Zusammenfassung des Hauptteils 27
- XXVIII. Zusammenfassung des Hauptteils 28
- XXIX. Zusammenfassung des Hauptteils 29
- XXX. Zusammenfassung des Hauptteils 30
- XXXI. Zusammenfassung des Hauptteils 31
- XXXII. Zusammenfassung des Hauptteils 32
- XXXIII. Zusammenfassung des Hauptteils 33
- XXXIV. Zusammenfassung des Hauptteils 34
- XXXV. Zusammenfassung des Hauptteils 35
- XXXVI. Zusammenfassung des Hauptteils 36
- XXXVII. Zusammenfassung des Hauptteils 37
- XXXVIII. Zusammenfassung des Hauptteils 38
- XXXIX. Zusammenfassung des Hauptteils 39
- XL. Zusammenfassung des Hauptteils 40
- XLI. Zusammenfassung des Hauptteils 41
- XLII. Zusammenfassung des Hauptteils 42
- XLIII. Zusammenfassung des Hauptteils 43
- XLIV. Zusammenfassung des Hauptteils 44
- XLV. Zusammenfassung des Hauptteils 45
- XLVI. Zusammenfassung des Hauptteils 46
- XLVII. Zusammenfassung des Hauptteils 47
- XLVIII. Zusammenfassung des Hauptteils 48
- XLIX. Zusammenfassung des Hauptteils 49
- L. Zusammenfassung des Hauptteils 50
- LI. Zusammenfassung des Hauptteils 51
- LII. Zusammenfassung des Hauptteils 52
- LIII. Zusammenfassung des Hauptteils 53
- LIV. Zusammenfassung des Hauptteils 54
- LV. Zusammenfassung des Hauptteils 55
- LVI. Zusammenfassung des Hauptteils 56
- LVII. Zusammenfassung des Hauptteils 57
- LVIII. Zusammenfassung des Hauptteils 58
- LIX. Zusammenfassung des Hauptteils 59
- LX. Zusammenfassung des Hauptteils 60
- LXI. Zusammenfassung des Hauptteils 61
- LXII. Zusammenfassung des Hauptteils 62
- LXIII. Zusammenfassung des Hauptteils 63
- LXIV. Zusammenfassung des Hauptteils 64
- LXV. Zusammenfassung des Hauptteils 65
- LXVI. Zusammenfassung des Hauptteils 66
- LXVII. Zusammenfassung des Hauptteils 67
- LXVIII. Zusammenfassung des Hauptteils 68
- LXIX. Zusammenfassung des Hauptteils 69
- LXX. Zusammenfassung des Hauptteils 70
- LXXI. Zusammenfassung des Hauptteils 71
- LXXII. Zusammenfassung des Hauptteils 72
- LXXIII. Zusammenfassung des Hauptteils 73
- LXXIV. Zusammenfassung des Hauptteils 74
- LXXV. Zusammenfassung des Hauptteils 75
- LXXVI. Zusammenfassung des Hauptteils 76
- LXXVII. Zusammenfassung des Hauptteils 77
- LXXVIII. Zusammenfassung des Hauptteils 78
- LXXIX. Zusammenfassung des Hauptteils 79
- LXXX. Zusammenfassung des Hauptteils 80
- LXXXI. Zusammenfassung des Hauptteils 81
- LXXXII. Zusammenfassung des Hauptteils 82
- LXXXIII. Zusammenfassung des Hauptteils 83
- LXXXIV. Zusammenfassung des Hauptteils 84
- LXXXV. Zusammenfassung des Hauptteils 85
- LXXXVI. Zusammenfassung des Hauptteils 86
- LXXXVII. Zusammenfassung des Hauptteils 87
- LXXXVIII. Zusammenfassung des Hauptteils 88
- LXXXIX. Zusammenfassung des Hauptteils 89
- LXXXX. Zusammenfassung des Hauptteils 90
- LXXXXI. Zusammenfassung des Hauptteils 91
- LXXXXII. Zusammenfassung des Hauptteils 92
- LXXXXIII. Zusammenfassung des Hauptteils 93
- LXXXXIV. Zusammenfassung des Hauptteils 94
- LXXXXV. Zusammenfassung des Hauptteils 95
- LXXXXVI. Zusammenfassung des Hauptteils 96
- LXXXXVII. Zusammenfassung des Hauptteils 97
- LXXXXVIII. Zusammenfassung des Hauptteils 98
- LXXXXIX. Zusammenfassung des Hauptteils 99
- LXXXXX. Zusammenfassung des Hauptteils 100

Meinen Eltern

Gliederung

<u>Einleitung</u>	1
<u>A. Grundlegung</u>	3
I. Umgrenzung des Themas	3
II. Geschichtliche Entwicklung	5
III. Der Täterkreis	8
IV. Die Betroffenen	10
V. Versuch einer Systematisierung der Bilanzmanipulationen ..	11
1. Die Auffassung des Gesetzgebers	12
2. Die Rechtsprechung	13
3. Die juristische Fachliteratur	15
4. Die betriebswissenschaftliche Literatur	17
5. Vorschlag	22
VI. Hilfen zum Erkennen von Bilanzfehlern	24
VII. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung als Entscheidungshilfe für die Beurteilung eines Bilanzfehlers	26
1. Die Quellen der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung	27
a) Die Anschauungen und Gewohnheiten der Kaufleute	27
b) Gesetzgeber, Rechtsprechung und Finanzverwaltung	28
c) Die Erkenntnisse der Betriebswissenschaft	29
d) Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung in der Praxis der Buchführung	30
2. Der Einfluß der Bilanztheorien auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung	30
VIII. Die Anwendung der vorgeschlagenen Unterscheidung auf ausgewählte Fälle der Praxis	33
1. Beispiele für Ergebnisfälschungen	34
a) aus der Rechtsprechung	34
b) aus den aktienrechtlichen Kommentierungen	35

c) aus der sonstigen Literatur	36
aa) Ergebnisfälschungen bei Bewertungen	36
bb) Ergebnisfälschungen bei Verbindlichkeiten	40
cc) Ergebnisfälschungen bei Rechnungsabgrenzungsposten	41
dd) Ergebnisfälschungen durch Falschbuchungen	41
ee) Ergebnisfälschungen durch sonstige Manipulationen	43
2. Beispiele für Darstellungsfälschungen	45
a) aus der Rechtsprechung	45
b) aus den aktienrechtlichen Kommentierungen	46
c) aus der sonstigen Literatur	46
3. Beispiele für nicht strafbares Verhalten aus Rechtsprechung und Literatur	49

<u>B. Die Möglichkeiten der Tatbestandsverwirklichung im Jahresabschluß und im Geschäftsbericht</u>	50
I. Zusammensetzung des Jahresabschlusses	50
II. Der Erkenntniswert einer aktienrechtlichen Bilanz	50
III. Strafbare und strafwürdige Handlungen im Vorfeld des Jahresabschlusses, die unmittelbare Auswirkungen auf den Jahresabschluß haben	54
1. Buchführungsdelikte	54
2. Inventurdelikte	57
3. Automatische Datenverarbeitung	59
IV. Die Auswirkung des § 149 auf die Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte	61
V. Die Beurteilung von Bilanzmanipulationen in der Jahresbilanz im einzelnen	64
1. Bilanzierungswahlrechte	68
a) Immaterielle Anlagewerte	68
b) Firmenwert und Verschmelzungswert	71
c) Die Bilanzierung von Leasingverhältnissen	73
aa) Operating Leasing	74

- III -

bb) Finanzierungsleasing	75
cc) Beurteilung	76
2. Bewertungswahlrechte	77
a) Die Wertansätze des Anlagevermögens	78
aa) Anschaffungskosten	78
bb) Herstellungskosten	81
b) Die Abschreibung des Anlagevermögens im besonderen ..	91
aa) Schätzung der Nutzungsdauer	91
bb) Wahl der Abschreibungsmethode	92
cc) Die unterschiedlichen Auswirkungen der Abschrei- bungsarten auf den Periodenerfolg	99
c) Bewertungswahlrechte beim Umlaufvermögen	102
aa) Bewertungsmethoden	104
bb) Auswirkungen der verschiedenen Bewertungsmethoden auf den Wert der Bestände	107
cc) Die Zulässigkeit der einzelnen Bewertungsarten ..	109
dd) Ergebnis	110
d) Die Bilanzierung von Forderungen	111
aa) Die ordnungsmäßige Erfassung der Forderungen	112
bb) Buchung und Wertberichtigung von Forderungen	113
e) Die Bewertung von Verbindlichkeiten	115
f) Rückstellungen	115
aa) Die Aufgaben der Rückstellungen	115
bb) Spezielle Passivierungswahlrechte	116
cc) Ergebnis	118
g) Die Bildung von Rücklagen	119
VI. Die aktienrechtliche Gewinn- und Verlustrechnung	126
VII. Der Geschäftsbericht	128
VIII. Der Konzernabschluß und der Konzerngeschäftsbericht .	131
1. Die Konzernbilanz	131
2. Die Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung	136
3. Der Konzern-Geschäftsbericht	137

IX. Die Wirkung bilanzpolitischer Maßnahmen auf die Darstellung des Jahresabschlusses	138
1. Formelle Möglichkeiten der Bilanzpolitik	139
a) Bilanzstichtag	139
b) Bilanzvorlage	140
c) Bilanzgliederung	140
d) Öffentlichkeitsarbeit	141
2. Materielle Möglichkeiten der Bilanzpolitik	141
a) Entscheidungen vor dem Bilanzstichtag	141
b) Entscheidungen nach dem Bilanzstichtag	142
c) Ergebnis	142
X. Zusammenfassendes Ergebnis	143
 <u>C. Die übrigen Voraussetzungen der</u> <u>Strafbarkeit</u>	 147
I. Tatbestandsausschließungsgründe	147
1. Gesetzliche Tatbestandsausschließungsgründe	147
2. Übergesetzliche Tatbestandsausschließungsgründe	148
II. Die Rechtswidrigkeit	150
1. Die Rechtfertigungsgründe des allgemeinen Strafrechts ..	151
2. Die besonderen Rechtfertigungsgründe des Aktienrechts ..	155
a) Das Auskunftsverweigerungsrecht des § 131 Abs. 3	155
b) Die Schutzklausel des § 160 Abs. 4 S. 2	156
c) Die Schutzklausel des § 160 Abs. 4 S. 3	157
d) Die erweiterte Anwendung der Schutzklausel	158
III. Die Schuld	160
IV. Die Behandlung des Irrtums in § 400	163
V. Vollendung	164
VI. Täterschaft und Teilnahme	164
VII. Die Auswirkung von Mehrheitsbeschlüssen auf die Strafbarkeit	164
VIII. Konkurrenzen	168

IX. Fragen im Zusammenhang mit der kriminalistischen Aufdeckung von Bilanzmanipulationen	169
1. Die Überprüfung der Liquidität	170
2. Wirtschaftlichkeit, Rentabilität und Produktivität des Unternehmens	174
3. Das unternehmerische Eigenkapital	176
D. <u>Z u s a m m e n f a s s u n g</u>	179
Abkürzungsverzeichnis	185
Literaturverzeichnis	187

Einleitung

"Falsche Bilanzen schädigen die gesamte Volkswirtschaft. Sie vermindern die Bedeutung der Bilanz als allgemeine kaufmännische Kreditbasis und schädigen den Staat und somit auch die Allgemeinheit bei Erhebung der Steuern um Millionen. Deshalb muß in erster Linie der Staat und der Kaufmannsstand das größte Interesse an der Verringerung der Bilanzdelikte haben und sie mit allen Mitteln bekämpfen" 1) .

Die Diskussion über Fragen der Wirtschaftskriminalität hat vor einiger Zeit den Bereich der Fachkreise verlassen und steht seitdem, nicht immer frei von ideologischem Ballast, im Blickpunkt der Öffentlichkeit. Die Zahl der Publikationen, die diesen Themenkreis aufgreifen, nimmt ständig zu, wobei allerdings einigen Arbeiten mehr aktuelle Bedeutung zukommt. Der 49. Deutsche Juristentag beschäftigte sich in seiner strafrechtlichen Abteilung mit den Problemen einer wirksameren Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität.

Während die grundsätzliche Bedeutung der Wirtschaftsverbrechen, insbesondere der Umfang ihrer Sozialschädlichkeit, von weiten Kreisen anerkannt ist, sind Arbeiten zu den einzelnen Gebieten des Wirtschaftsstrafrechts noch relativ selten. Dies gilt auch für das "Bilanzstrafrecht". Im Vergleich mit der Zahl der alljährlich in den Ländern der westlichen Welt aufgestellten und veröffentlichten Bilanzen und der Bedeutung dieser Vorgänge für die gesamten Volkswirtschaften wäre es nicht verwunderlich, hätte sich in der Vergangenheit hier eine besondere strafrechtliche Disziplin entwickelt.

Daß dies nicht geschah, mag zum Teil in dem Umstand begründet liegen, daß im Bilanzstrafrecht eine juristische (straf-, handels- und gesellschaftsrechtliche), eine volks- und eine betriebswirtschaftliche Komponente aufgehen, die die Materie für den nur in einer Disziplin

1) Thiess in: Niklisch, Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, S. 1382

ausgebildeten Bearbeiter wesentlich erschweren.

Die vorliegende Untersuchung beschäftigt sich mit § 400 des Aktiengesetzes (AktG), der in den einschlägigen Kommentierungen sowie in der Fachliteratur, mit wenigen Ausnahmen, kaum beachtet wird.

Die Gründe für eine Vernachlässigung dieser Vorschrift in der Literatur und der Praxis sind weniger darin zu sehen, daß ihre Bedeutung und Notwendigkeit verkannt wird, als vielmehr in den Schwierigkeiten bei der Aufdeckung solcher Vergehen und der Subsumierung unter den gesetzlichen Tatbestand. Bilanzmanipulationen treten häufig erst nach Zahlungseinstellung eines Unternehmens zutage. Die in einem solchen Fall angestellten Ermittlungen befassen sich jedoch fast nur mit etwaigen Konkursdelikten. Hinzu kommt, daß die Vielzahl der gesetzlich zulässigen Möglichkeiten für einen bestimmten Wertansatz in der Bilanz nicht selten den Nachweis eines Deliktes hindert.

Diese Untersuchung möchte nicht nur zur Klärung des Tatbestandes des § 400 AktG beitragen, sondern untersucht darüberhinaus Handlungen bei der Aufstellung und Veröffentlichung des Jahresabschlusses und des Geschäftsberichtes im Hinblick auf ihre Strafbarkeit oder Strafwürdigkeit. Die unerschöpfliche Vielfalt der Manipulationsmöglichkeiten kann nur angedeutet werden, ihre Aufzählung muß unvollständig bleiben.

Zum Schluß der Ausführungen werden die Ergebnisse in einem Gesetzesvorschlag zusammengefaßt.

A. Grundlegung

I. Umgrenzung des Themas

Einen Teilbereich des Aktienstrafrechts bilden die sogenannten Bilanzdelikte, die in § 400 AktG ¹⁾ ihre gesetzliche Ausformung gefunden haben.

§ 400. Unrichtige Darstellung.

Mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren ²⁾ und mit Geldstrafe oder mit einer dieser Strafen wird bestraft, wer als Mitglied des Vorstands oder des Aufsichtsrats oder als Abwickler

1. die Verhältnisse der Gesellschaft einschließlich ihrer Beziehungen zu verbundenen Unternehmen in Darstellungen oder Übersichten über den Vermögensstand, in Vorträgen oder Auskünften in der Hauptversammlung unrichtig wiedergibt oder verschleiert,
2. die Verhältnisse eines Konzerns oder Teilkonzerns, für den die Gesellschaft einen Konzernabschluß oder Teilkonzernabschluß aufzustellen hat, in Darstellungen oder Übersichten über den Vermögensstand des Konzerns oder Teilkonzerns unrichtig wiedergibt oder verschleiert,
3. in Aufklärungen und Nachweisen, die nach den Vorschriften dieses Gesetzes einem Abschlußprüfer oder sonstigen Prüfern der Gesellschaft oder eines verbundenen Unternehmens oder einem Konzernabschlußprüfer zu geben sind, falsche Angaben macht oder die Verhältnisse der Gesellschaft oder des Konzerns unrichtig wiedergibt oder verschleiert, oder
4. im Geschäftsbericht, im Konzerngeschäftsbericht oder Teilkonzerngeschäftsbericht über die Gegenstände nach § 160 Abs. 3 oder § 334 Abs. 3 Nr. 1 bis 3 falsche Angaben macht oder erhebliche Umstände verschweigt.

1) Paragraphenangaben ohne Gesetzesbenennung im folgenden Text beziehen sich auf das Aktiengesetz vom 6. 9. 1965 (BGBl I S. 1089) i. d. F. vom 28. 8. 1969 (BGBl I S. 1513)

2) Fassung gemäß Art. 4 und 5 des 1. Gesetzes zur Reform des Strafrechts vom 25. 6. 1969 (BGBl I S. 645) mit Wirkung vom 1. 4. 1970

Während § 400 vier Tatkomplexe behandelt,

- den Tatbestand der Bilanzfälschung und -verschleierung (§ 400 Nr. 1),
- die unrichtige Wiedergabe oder Verschleierung der Verhältnisse eines Konzerns (§ 400 Nr. 2),
- falsche Angaben sowie unrichtige Wiedergabe oder Verschleierung der Verhältnisse der Gesellschaft oder des Konzerns gegenüber Prüfern (§ 400 Nr. 3),
- falsche Angaben oder Verschweigen erheblicher Umstände im Geschäftsbericht (§ 400 Nr. 4),

soll sich wegen der Fülle des zu verarbeitenden Materials und der speziellen Probleme diese Untersuchung auf § 400 Nr. 1, 2 und Nr. 4 beschränken. Dabei läßt sich jedoch nicht ausschließen, daß auch die anderen Bereiche der Strafvorschrift in die Untersuchung einbezogen werden, wenn es zur Klärung einzelner Probleme notwendig erscheint.

Die uneinheitliche Verwendung der Termini "unrichtige Darstellung" und "Verschleierung" in Rechtsprechung, juristischer und betriebswissenschaftlicher Literatur machen eine Begriffsbestimmung erforderlich, bevor auf Einzelheiten der Vorschrift eingegangen werden kann. Die enge Beziehung der Thematik zur Betriebswissenschaft fordert eine weitgehende Angleichung an deren Terminologie, die im wesentlichen als bekannt vorausgesetzt werden muß. Nur dort, wo es zum Verständnis der Ausführungen unumgänglich ist, sollen die betriebswissenschaftlichen Fachausdrücke kurz erläutert werden.

Hauptteil der Untersuchung ist es, Möglichkeiten zur Tatbestandsverwirklichung im Jahresabschluß und im Geschäftsbericht aufzuzeigen. Das Schwergewicht wird dabei zwangsläufig bei den Grenzen der Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte liegen, die für einen mit der Materie wenig vertrauten Juristen oft nicht leicht zu ziehen sind. Um diese Grenzen und die Manipulationsmöglichkeiten aufzuzeigen, müssen die wichtigsten Wahlrechte auf ihre Bedeutung und Auswirkung hin untersucht werden. Nur so läßt sich feststellen, ob ein bestimmtes Ver-

halten strafbar oder strafwürdig ist oder nicht.

Verschiedene Strafbestimmungen schützen die Gesellschaft vor kriminellen Handlungen im Bereich der Wirtschaft. Hierzu zählen beispielsweise die Betrugs- und Untreuevorschriften (§§ 263, 266 StGB) ebenso wie die §§ 239 ff der Konkursordnung oder die §§ 88 ff des Börsengesetzes. Fast allen diesen Vorschriften ist gemein, daß sie nur auf Handlungen angewandt werden können, die nachweisbar Schäden verursacht haben (§§ 263, 266 StGB) oder die der Täter mit einer Schädigungsabsicht vorgenommen hat (§ 239 KO). Bei den Konkursdelikten ist darüberhinaus noch die objektive Strafbarkeitsbedingung der Zahlungseinstellung oder der Eröffnung des Konkursverfahrens erforderlich ¹⁾.

Durch § 400 wird die Strafbarkeit bestimmter wirtschaftskrimineller Handlungen vorverlegt ²⁾. Die Strafsanktion hängt hier weder von einem Schadenseintritt noch von einer nachweisbaren Schädigungsabsicht ab ³⁾.

II. Geschichtliche Entwicklung

§ 400 ⁴⁾ läßt sich über § 296 Abs. 1 AktG 1937 bis zu § 314 HGB vom 10. Mai 1897 zurückverfolgen ⁵⁾.

1) Schönke-Schröder, StGB, § 239 Rdn.9

2) Klug, Großkom. AktG, § 296 Anm. 18

3) vgl. unten S. 10 f, 160 ff

4) Eine vergleichbare Vorschrift findet sich in Frankreich: Art. 15 Nr. 5 des Gesetzes vom 24. 7. 1867; in Schweden: § 213 Nr. 3, 4, 5 des Schwedischen Aktiengesetzes vom 14. 9. 1944; in der Schweiz: Art. 152 des Schweizerischen Strafgesetzbuches vom 21. 12. 1937; in den USA: u. a. § 665 II - VI Corporation Laws of New York; vgl. hierzu Lehner, Die aktienrechtliche Strafhaftung in den Vereinigten Staaten von Amerika, S. 33 ff.

5) Zu der geschichtlichen Entwicklung der aktienrechtlichen Strafgesetzgebung vgl. die ausführliche Darstellung bei Marker, Bilanzfälschung, S. 2 ff

§ 314 HGB lautete:

Mitglieder des Vorstandes oder des Aufsichtsrats oder Liquidatoren werden mit Gefängnis bis zu einem Jahr und zugleich mit Geldstrafe bis zu zwanzigtausend Mark bestraft, wenn sie wissentlich

1. in ihren Darstellungen, in ihren Übersichten über den Vermögensstand der Gesellschaft oder in den in der Generalversammlung gehaltenen Vorträgen den Stand der Verhältnisse der Gesellschaft unwahr darstellen oder verschleiern.

2. ...

Im Falle der Nr. 1 kann zugleich auf Verlust der bürgerlichen Ehrenrecht erkannt werden. Sind mildernde Umstände vorhanden, so tritt ausschließlich die Geldstrafe ein.

Der Zweck des § 314 Nr. 1 HGB a. F. ging dahin, "Gewähr zu schaffen, daß der Stand der Verhältnisse richtig und zuverlässig beurteilt werden kann, nicht nur von den Gesellschaftern, sondern auch von den Gläubigern und überhaupt von den Dritten, welche zu der Gesellschaft in rechtliche Beziehung treten" ¹⁾. Diese Aussage trifft in ihrem Wesensgehalt auch für den heute gültigen, aus § 314 HGB a.F. entwickelten Gesetzeswortlaut zu.

Mit dem Aktiengesetz 1937 wurden die §§ 178 bis 334 HGB aufgehoben ²⁾. Der an die Stelle des § 314 HGB a.F. getretene § 296 AktG 1937 stimmte in den meisten Tatbestandsformen mit der alten Vorschrift überein. Für die hier angestellte Betrachtung trat als wesentliche Erweiterung § 296 Abs. 1 Nr. 2 AktG 1937 hinzu, der die Wahrheit und die Vollständigkeit des Geschäftsberichtes unter Strafrechtsschutz stellte. Zudem wurde die Strafandrohung verschärft. § 314 HGB a.F. drohte "Gefängnis bis zu einem Jahr und zugleich ... Geldstrafe bis zu zwanzigtausend Mark" an. Bei mildernden Umständen konnte allein auf Geldstrafe erkannt werden. Die Strafandrohung in § 296 AktG 1937 war "Gefängnis"; die Höchststrafe war damit auf fünf Jahre Freiheitsentzug angehoben worden ³⁾.

1) Brodmann, AktG, § 314 Anm. 1 f

2) vgl. EGAktG vom 30. 1. 1937 (RGBI I S. 166)

3) § 16 StGB a. F.

In bestimmten besonders schweren Fällen konnte auf Zuchthaus (§ 296 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2) bis zu zehn Jahren erkannt werden. Die Möglichkeit, bei mildernden Umständen nur auf Geldstrafe zu erkennen, entfiel.

Diese Erweiterung des Strafraumens, dessen Verfassungsmäßigkeit seit Inkrafttreten des Grundgesetzes zumindest bezweifelt werden konnte ¹⁾, hat der Gesetzgeber teilweise rückgängig gemacht. Während der Regierungsentwurf zur Reform des Aktiengesetzes im Jahre 1960 noch eine Regelstrafe bis zu fünf Jahren Gefängnis für alle Tatbestände des § 386 RegE eines AktG als angemessen und ausreichend erachtete ²⁾, hat sich der Gesetzgeber in § 400 für ein Höchstmaß von drei Jahren Freiheitsstrafe ³⁾ entschieden. Auch die Möglichkeit, nur auf Geldstrafe zu erkennen, ist wieder vorgesehen.

Eine tatbestandliche Ausdehnung gegenüber § 296 AktG 1937 erfolgte insofern, als nunmehr auch die unrichtige Wiedergabe und die Verschleierung der Beziehungen der Gesellschaft zu verbundenen Unternehmen erfaßt werden. Das Gesetz hebt jetzt ausdrücklich hervor, daß der Täter in seiner Eigenschaft "als" Mitglied des Vorstandes oder des Aufsichtsrats oder "als" Abwickler handeln muß, ohne daß damit eine sachliche Änderung gegenüber dem alten Recht ausgesprochen wäre ⁴⁾.

Eingeengt wurde der neue Tatbestand gegenüber § 296 AktG 1937 dadurch, daß nicht mehr Darstellungen jeglicher Art mit Strafe bedroht sind ⁵⁾, sondern nur noch solche, die den Vermögensstand betreffen oder die auf der Hauptversammlung gegeben werden.

1) Näheres dazu bei Klug, Aktienstrafrecht, § 296 Anm. 1 m.w.N.

2) vgl. amtliche Begründung in BT-Drucksache IV/171 S. 262

3) vor dem 1.4.1970 Gefängnis; vgl. Art. 4 und 5 des 1. Gesetzes zur Reform des Strafrechts vom 25. 6. 1969 (BGBl I S. 645)

4) vgl. amtliche Begründung zu § 386 RegE eines AktG 1960

5) vgl. RGSt 64, 424; Klug, Aktienstrafrecht, § 296 Anm. 10

Man mag diese Einschränkung als rechtspolitisch wenig sinnvoll betrachten, wenn man bedenkt, daß Zeitungsinterviews von Vorstandsmitgliedern größerer Aktiengesellschaften oder sich informativ gebende Anzeigen von Konzernen ebenso für manipulative Zwecke mißbraucht werden können wie die unter Strafe gestellten Handlungen. Wahrscheinlich eignen sich solche Maßnahmen sogar noch besser, um das "Image" einer Publikumsgesellschaft aufzupolieren oder eine Krisenstimmung zu erzeugen. Bei der strafrechtlichen Würdigung solcher Handlungen entstünden jedoch nahezu unlösbare Probleme, sollte die Subsumtion nicht allein von den subjektiven Vorstellungen und Ansichten des Richters abhängen. Zudem kann das Strafrecht im Bereich der Wirtschaftskriminalität nur die Funktion haben, Auswüchse zu verhindern.

Die Worte "darstellen" und "wiedergibt" zwischen § 296 AktG 1937 und § 400 dürften nur aus sprachlichen Gründen ausgewechselt worden sein. Ein anderer Sinngehalt wurde damit der Vorschrift nicht gegeben.

§ 400 Nr. 2 enthält einen für das Aktienstrafrecht neuen Tatbestand, der die unrichtige Wiedergabe oder Verschleierung der Verhältnisse eines Konzerns oder Teilkonzerns mit Strafe bedroht. Anders als in § 400 Nr. 1 werden unrichtige Darstellungen im Zusammenhang mit Vorträgen oder Auskünften in der Hauptversammlung nicht einbezogen. Es besteht jedoch, eingedenk der Vorschriften des § 377 Abs. 2 und 3, eine vergleichbare Lage, die gleichen Schutz erfordert.

III. Der Täterkreis

Strafbar ist nach § 400, wer als Vorstands- oder Aufsichtsratsmitglied oder als Abwickler die Verhältnisse der Gesellschaft unrichtig wiedergibt oder verschleiert. Der Gesetzgeber hat über den Wortlaut des § 400 hinaus den Täterkreis erweitert, Rechtsprechung und Schrifttum haben Klarstellungen vorgenommen:

- Nach § 408 gelten die §§ 399 bis 407 sinngemäß für die KGaA. Die persönlich haftenden Gesellschafter der KGaA werden insoweit den Vorstandsmitgliedern einer Aktiengesellschaft gleichgestellt.

- Auch der Alleinaktionär einer Einmann-AG, der alleiniges Vorstandsmitglied der AG ist, kann Täter sein 1).
- Bestehen der Vorstand oder Aufsichtsrat aus mehreren Mitgliedern, so kommt jedes einzelne Mitglied als Täter in Betracht 2).
- Stellvertretende Vorstands- und Aufsichtsratsmitglieder sind rechtlich den ordentlichen Mitgliedern gleichgestellt, soweit sie während der tatsächlichen Ausübung des Stellvertreteramtes handeln 3).
- Ersatzmitglieder des Aufsichtsrats sind wie die ordentlichen Mitglieder zu behandeln, wenn sie aufgrund der eingetretenen Bedingung an die Stelle des ausgeschiedenen Mitglieds getreten sind 4).
- Es ist unerheblich, ob die Mitglieder wirksam bestellt sind, sofern sie die Aufgaben nur tatsächlich wahrgenommen haben 5).
- Die Frage, ob bei einer juristischen Person, die nach § 265 Abs.2 S. 2 als Abwickler tätig geworden ist, § 400 auf die Mitglieder des Vorstands der Abwicklungsgesellschaft anwendbar ist, wird von Klug 6) mit der Begründung verneint, nicht die betreffenden natürlichen Personen, sondern nur die durch sie vertretenen juristischen Personen seien Abwickler der Gesellschaft 7). Durch § 50 a StGB 8) hat sich die Rechtslage jedoch dahin geklärt, daß nunmehr Mitglieder eines Organs einer juristischen Person als Beteiligte einer strafbaren Handlung nach § 400 verantwortlich sind 9). Das gleiche gilt für stellvertretende Abwickler, soweit sie während der tatsächlichen Ausübung ihres Stellvertreteramtes handeln 10).

-
- 1) Klug, Aktienstrafrecht, § 294 Anm. 17 sowie für das vergleichbare Problem in der GmbH: RGSt 42, 283 und 71, 353 sowie RG in HRR 40, 1223. Die Begründung ist darin zu suchen, daß § 400 nicht allein die Interessen der Aktionäre schützt.
 - 2) Klug, Aktienstrafrecht, § 294 Anm. 19, 22
 - 3) Klug, a.a.O. Anm. 20, 24; Schönke-Schröder, StGB, § 50a Rdn. 7a mwN
 - 4) Klug, a.a.O. Anm. 25
 - 5) BGHSt 3, 37 (38); Erbs-Kohlhaas Anm. 2 B zu § 81a GmbHG
 - 6) Klug, a.a.O. Anm. 27
 - 7) Für die Liquidatoren einer GmbH kommt Klug in Hachenburg, GmbHG, Anm. 6 zu § 81a zum gleichen Ergebnis
 - 8) eingefügt durch das EG OWiG vom 24.5.1968 (BGBl I S. 503)
 - 9) vgl. auch Schönke-Schröder, StGB, § 50a Rdn. 1
 - 10) vgl. oben Anm. 3

- Nicht zum Täterkreis gehören die Mitglieder sonstiger Gesellschaftsorgane ¹⁾ sowie die unterhalb der Vorstandsebene handelnden Prokuristen, Handlungsbevollmächtigten u.s.w. ²⁾.

IV. Die Betroffenen

Eine strafbare Handlung im Rahmen des § 400 setzt nicht voraus, daß ein Geschädigter festzustellen ist ³⁾. Jedoch können aus dem Umstand, daß Personen geschädigt wurden, in aller Regel Schlüsse auf die Tatbestandsverwirklichung gezogen werden. Darüberhinaus kann der Kreis der - potentiell - Betroffenen Aufschluß über das in § 400 geschützte Rechtsgut geben. Im wesentlichen lassen sich folgende Betroffenen-
gruppen feststellen:

- Aktionäre können aufgrund der Veröffentlichungen der Jahresabschlüsse, Geschäftsberichte o. ä. zu Dispositionen über Aktien einer Gesellschaft mit manipulierter Bilanz veranlaßt worden sein (ohne daß sich im Einzelfall ein Schaden vor Gericht eindeutig beweisen läßt) ⁴⁾.
- Lieferanten können bei Insolvenzfällen, die sich bei richtiger Darstellung früher abgezeichnet hätten, Verluste erleiden und somit geschädigt werden.
- Kreditinstitute können zur Diskontierung oder Prolongation von Wechseln, zum Einlösen von Schecks oder zur Gewährung von Krediten bewogen werden, Geschäften, die sie bei ordnungsgemäßen Bilanzunterlagen als zu risikoreich abgelehnt hätten. Auch falsche Bankauskünfte gegenüber anfragenden Kunden oder Lieferanten sind möglich.
- Kunden können bei der Belieferung mit fehlerhaften Waren oder bei Nichteinhaltung von Verträgen u.U. ihre Regreßansprüche nicht

1) vgl. Klug, Aktienstrafrecht, § 294 Anm. 32 mit weiteren Einzelheiten

2) RG in JW 1934, 696; DRZ 1934 Nr. 189; HRR 1934 Nr. 616; zu den Fragen der Täterschaft und Teilnahme vgl. unten S. 164

3) Zu den Schwierigkeiten bei der Ermittlung von Wirtschaftsstraftaten und von Geschädigten vgl. Bertling, Wirtschaftskriminalität, S. 17

4) u.U. greifen die Strafbestimmungen des Börsenrechts ein

durchsetzen. Bei ordnungsgemäßer Bilanzierung des Geschäftspartners wären sie die Verbindung gar nicht eingegangen.

- Konkurrenten können dadurch benachteiligt werden, daß sich Unternehmen durch Bilanzmanipulationen "Wettbewerbsvorteile" verschaffen, indem sie Kredite erhalten, in Fällen, in denen andere Unternehmen abgewiesen werden oder ihnen Aufträge erteilt werden, die sie bei Darlegung der tatsächlichen Verhältnisse nicht erhalten hätten.
- Die Finanzbehörden, deren Einnahmen wegen der engen Beziehung zwischen der Handels- und der Steuerbilanz möglicherweise wesentlich vermindert werden, können geschädigt werden ¹⁾.
- Die Belegschaft kann betroffen werden. Haben z.B. Arbeitnehmer aufgrund der Erwartung eines sicheren Arbeitsplatzes, die sich auf die gute Vermögens- und Ertragssituation des Unternehmens stützte, einen Wohnsitzwechsel vorgenommen, ein anderes Arbeitsangebot ausgeschlagen u.a., so können sie, stellt das Unternehmen seine Tätigkeit ein oder muß es Produktionseinschränkungen vornehmen und Arbeitnehmer entlassen, im Einzelfall härter betroffen sein als Kreditgeber oder Aktionäre ²⁾.

V. Versuch einer Systematisierung der Bilanzmanipulationen

Der Gesetzgeber unterscheidet in § 400 zwischen "unrichtiger Wiedergabe" und "Verschleierung". Rechtsprechung und Schrifttum haben,

-
- 1) Dabei sind letztlich alle Steuerehrlichen in einem keineswegs zu verharmlosenden Maße geschädigt. in Frankreich sollen 40 % der Steuern nicht gezahlt werden (Terstegen in Zybon, Wirtschafts-kriminalität und Rechnungswesen, S. 897). Wenn man für die BRD einen Hinterziehungssatz von 10 % bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer unterstellt, so würde der Ausfall im Jahre 1971 bei ca. 18 Milliarden DM Einkommensteuer und 7 Milliarden DM Körperschaftsteuer bereits 2,5 Milliarden DM betragen haben (Zahlen nach: Deutsches Industrie-Institut, Zahlen der wirtschaftlichen Entwicklung in der BRD)
 - 2) § 400 ist auch Schutzgesetz i.S.d. § 823 Abs. 2 BGB, nicht nur zugunsten der Gesellschaft und ihrer Aktionäre, sondern zugunsten aller Personen, die zu der Gesellschaft in eine rechtliche Beziehung getreten sind oder in eine solche rechtliche Beziehung treten wollen (vgl. Baumbach-Hueck, AktG, § 400 Anm.2; vgl. auch RGSt 41, 293 (298); 43, 407 (415) und RGSt 64, 422 (424) sowie RGZ 157, 213 (216) und 159, 211 (224))

gestützt auf diese Begriffe ¹⁾, für den Hauptanwendungsfall - die "unwahre" und "unklare" Darstellung in Jahresabschlüssen - die Begriffe "Bilanzfälschung" und "Bilanzverschleierung" geprägt ²⁾, die zu "Bilanzdelikten" als gemeinsamem Oberbegriff zusammengefaßt werden ³⁾.

Eine genauere Untersuchung der Begriffe und ihrer Anwendung ergibt allerdings eine Fülle unterschiedlicher Meinungen über deren Inhalt sowie deren Abgrenzung voneinander. Zwar stellt sich für das Aktienrecht dieses Problem als weniger bedeutsam dar, weil § 400 Nr. 1 und 2 für das unrichtige Darstellen und das Verschleiern von Verhältnissen der Gesellschaft den gleichen Strafraum vorsehen ⁴⁾; der ständige Gebrauch der Termini Bilanzfälschung und Bilanzverschleierung führt aber dazu, daß diese Begriffe als Haupteinteilungsmerkmale der Bilanzdelikte verstanden werden.

Für die strafrechtliche Subsumtion kann eine undeutliche Abgrenzung auch nur so lange hingenommen werden, wie das Tatbestandsmerkmal der Verschleierung als ein "minus" gegenüber der unrichtigen Darstellung angesehen wird. Wenn aber, wie heute weitgehend angenommen wird ⁵⁾, die unrichtige Darstellung ein "aliud" gegenüber der Verschleierung darstellt, muß zumindest in der theoretischen Festlegung eine klare Abgrenzung gefunden werden ⁶⁾.

1. Die Auffassung des Gesetzgebers

Der Gesetzgeber läßt eine klare Aussage über seine Vorstellungen zu

-
- 1) Vor 1965 hatte der Gesetzgeber das Wort "darstellen" verwandt; vgl. oben S. 8
 - 2) Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 400 Anm. 10
 - 3) Gössweiner, Bilanzdelikte, S. 55 f; RGSt 37, 433 (434)
 - 4) ebenso in § 82 GmbHG, anders in § 147 GenG a.F. und § 89 Österr. GenG
 - 5) Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 400 Anm. 10; Klug, Aktienstrafrecht, § 296 Anm. 7, 8
 - 6) Deshalb ist die Aussage Gössweiners, a.a.O. S. 56, daß eine strafrechtlich trennende Definition und Subsumierung nicht notwendig erscheine, überaus fragwürdig

unrichtige Darstellung und Verschleierung vermissen. Nur in den Beratungen über die Aktiennovelle von 1870 ¹⁾ hat sich in der 50. Sitzung des Reichstages ein Abgeordneter mit dieser Frage beschäftigt.

Der Abgeordnete von Sybel hielt bei den Beratungen den Ausdruck "Stand der Verhältnisse" für zu allgemein und schlug stattdessen "Vermögensstand" vor. Es heißt dann weiter: "Ich mache noch darauf aufmerksam, daß derjenige, welcher vielleicht darin eine zu große Restriktion einer möglichen Strafbarkeit finden möchte, durch den Zusatz der beiden Worte 'oder verschleiern' wohl eine hinreichende Compensation finden wird; ein unbestimmterer, allgemeinerer ... Ausdruck als hier das Wort 'verschleiern' ist eigentlich kaum zu finden. Indessen, wir haben geglaubt, hier von einer Streichung Abstand nehmen zu wollen, weil wir zugeben mußten, daß ein gewisser Gegensatz zwischen 'unwahr darstellen' und 'verschleiern' gedacht werden kann: unwahre Darstellung ist etwas Positives und Verschleiern etwas Negatives, und darüber war bei uns kein Zweifel, daß das inkorrekte Handeln auf positive oder negative Art eigentlich keinen erheblichen Unterschied ausmacht" ²⁾.

In der Begründung zum Genossenschaftsgesetz, in dem nur die "unwahre Darstellung" mit Strafe bedroht war ³⁾, wird ausgeführt:

"Bei den Genossenschaften wird eine Strafvorschrift in dieser Beschränkung genügen. Die wissentliche Verschleierung der Verhältnisse trägt wohl in den meisten Fällen zugleich die Merkmale einer unwahren Darstellung; soweit dies aber nicht der Fall ist, wäre bei der nicht selten unvollkommenen technischen Ausbildung und Einsicht der Genossenschaftsfunktionäre eine Strafvorschrift nicht ohne Bedenken" ⁴⁾.

2. Die Rechtsprechung

Die Rechtsprechung, insbesondere des Reichsgerichts, hat, sobald Ver-

-
- 1) Gesetz vom 11.6.1870, betreffend die Kommanditgesellschaften auf Aktien und die Aktiengesellschaften, BGBI des Norddeutschen Bundes 1870, Nr. 21, S. 375
 - 2) Stenographische Berichte über die Verhandlungen des Reichstages des Norddeutschen Bundes, I. Legislaturperiode, Session 1870, Bd 2, Berlin 1870, S. 1066
 - 3) Das Gesetz zur Änderung des Gesetzes betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften vom 9.10.1873 (BGBI I S. 1451) hat § 147 GenG nunmehr angeglichen und auch das "Verschleiern" unter Strafe gestellt
 - 4) Entwurf eines Gesetzes betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften..., Amtl. Ausgabe, Berlin 1888, S. 214

stöße gegen § 314 HGB a.F. festzustellen waren, es möglichst vermieden, zu der Abgrenzung von Bilanzverfälschung und -verschleierung Stellung zu nehmen ¹⁾. Nur in der Rechtsprechung zu § 147 GenG a.F. wurde es wegen der fehlenden Strafsanktion für die Verschleierung notwendig, die "unrichtige Darstellung" und die "Verschleierung" voneinander abzugrenzen.

"Abgesehen davon, daß zwischen 'unrichtiger Darstellung' und 'Verschleierung' die Grenze nicht in allen Fällen scharf gezogen werden kann und daß die unwahre Darstellung meistens auch eine Verschleierung und ebenso umgekehrt die wissentliche Verschleierung häufig auch eine unwahre Darstellung enthalten wird, wird im allgemeinen daran festzuhalten sein, daß Verschleierung diejenige Art der Darstellung ist, welche die wahren Tatsachen undeutlich oder unkenntlich macht und zwar dergestalt, daß dadurch eine unrichtige Beurteilung der Sachlage veranlaßt wird, eine Darstellung, welche ohne eine positive Unwahrheit oder ein Verschweigen erheblicher Tatsachen ein täuschendes Gesamtbild gibt, z.B. durch Zahlengruppierungen oder Unklarheiten, während eine 'unwahre Darstellung' dann vorliegt, wenn in der Bilanz unwahre Tatsachen angegeben werden; ... " ²⁾.

Als Zusammenfassung dieser Meinung läßt sich somit feststellen, daß

1. eine unwahre Darstellung in der Angabe unwahrer Tatsachen zu finden ist,
2. eine Verschleierung dann vorliegt, wenn die wahren Tatsachen dergestalt undeutlich oder unkenntlich gemacht werden, daß sie Anlaß zu einer unrichtigen Beurteilung der Sachlage und einem täuschenden Gesamtbild geben,
3. eine Abgrenzung nicht immer möglich ist.

In späteren Entscheidungen findet sich der Grundsatz der "Wahrheit und Klarheit", zu dem die Gesellschaften bei der Aufstellung ihrer

1) vgl. Marker, Bilanzfälschung, S. 42 Anm. 2 m.w.N.

2) RGSt 37, 433 (434 f)

Bilanzen verpflichtet seien ¹⁾, ohne daß hierdurch jedoch die Begriffsbestimmung verbessert wurde ²⁾.

3. Die juristische Fachliteratur

Die juristische Literatur lehnt sich in ihrer herrschenden Meinung an die Reichsgerichtsrechtsprechung an, indem sie zwischen Bilanzfälschungen als den gröberen Verstößen und Bilanzverschleierungen als den weniger gravierenden Handlungen unterscheidet. Man versteht unter Verschleierung eine Darstellung, die die wahren Tatsachen undeutlich oder unkenntlich macht, wodurch eine unrichtige Beurteilung der Sach- oder Vermögenslage oder ein täuschendes Gesamtbild hervorgerufen wird, und zwar ohne falsche Darstellung oder unrichtige Angaben. Eine unwahre Darstellung wird dann angenommen, wenn sie objektiv unrichtig ist, sei es, daß sie falsche Angaben enthält oder die mitgeteilten Behauptungen zwar wahr, aber unvollständig sind und wesentliche Tatsachen verschweigen ³⁾.

In der neueren Literatur beschäftigt sich Gössweiner mit den Problemen der Bilanzdelikte, der im Einklang mit dem Reichsgericht ⁴⁾ eine Bilanzfälschung dann annimmt, wenn der Inhalt der Darstellung entweder überhaupt nicht den Tatsachen entspricht oder wenn vorhandene Tatsachen, die nach Sinn und Wesen der gegenständlichen Darstellung hätten mitgeteilt werden müssen, nicht mitgeteilt werden ⁵⁾. Unter den Begriff der Bilanzverschleierung will er diejenigen unklaren Darstellungen

1) RGSt 49, 363; 67, 351

2) vgl. Marker, Bilanzfälschung, S. 48 ff

3) vgl. die umfassend zusammengetragenen Nachweise bei Marker, a.a.O. S. 58 Anm. 1

4) RGSt 37, 433 (434, 435)

5) Gössweiner, Bilanzdelikte, S.58; vgl. auch die im Zusammenhang mit Schwindelfirmen entwickelte Systematisierung bei Zirpins, Schwindelfirmen, S. 13 ff

einordnen, aus denen die tatsächliche Vermögenslage nicht ersichtlich ist ¹⁾. Solche Darstellungen würden hauptsächlich hervorgerufen durch unrichtige, irreführende, mehrdeutige und undeutliche Benennungen, durch Kompensationen und Saldierungen, wie durch Aufrechnungen und durch Umwandlungen weniger flüssiger Mittel in flüssigere. Bilanzdelikte seien "wissentlich ordnungs- und rechtswidrige Handlungen oder Unterlassungen, durch welche in den Bilanzen eine andere als die wirkliche Vermögenslage ausgewiesen" wird ²⁾.

Klug ³⁾, der sich von den Kommentatoren in jüngerer Zeit genauer mit der hier zu erörternden Frage befaßt hat, unterscheidet zwischen unwahren Darstellungen und undeutlichen Verschleierungen, wobei die Darstellung dann unwahr sei, wenn sie objektiv unrichtig sei; bei undeutlichen Darstellungen könne das Erklärte objektiv richtig sein, jedoch müsse die Art und Weise der Äußerung das Erklärte undeutlich machen und hierdurch zu einer unzutreffenden Beurteilung des Inhalts der Äußerung verführen. Mit dieser Unterscheidung meint Klug, eine unwahre Darstellung von einer Verschleierung begrifflich stets trennen zu können; jedoch sieht auch er bei der praktischen Anwendung Schwierigkeiten, weil in Grenzfällen "sich eine äußerste Undeutlichkeit denken läßt, die der Unwahrheit gleichkommt" ⁴⁾.

Die trotz aller rechtlichen Abgrenzungsversuche in der juristischen Literatur bleibende Unsicherheit spiegelt sich in der abschließenden Feststellung Klugs wider, letztlich spiele die Einordnung keine Rolle, da jedes Tatbestandsmerkmal allein hinreichend sei. "Das Merkmal der Verschleierung dient vor allem der Ergänzung und soll verhindern, daß sich ein Täter unter Hinweis auf die Wahrheit seiner 'geschickten'

1) vgl. Gössweiner in AfK Bd. 130, S. 162 f, wo er zwischen erlaubten und unerlaubten Bilanzdelikten unterscheidet

2) vgl. Gössweiner-Saiko, AfK Bd. 130 S. 163

3) Aktienstrafrecht § 296 Anm. 7, 8

4) Klug, a.a.O. § 296 Anm. 8

Darstellung der strafrechtlichen Verantwortung unberechtigt entzieht. Dem wird dadurch, daß auch die Unklarheit der Darstellung genügen kann, ein Riegel vorgeschoben" ¹⁾.

4. Die betriebswissenschaftliche Literatur

Die wirtschaftswissenschaftliche Literatur hat eine Vielzahl von Begriffen geprägt, um "Bilanzfehler" genauer einordnen zu können. So finden sich Autoren, die Bezeichnungen verwenden, die keine Beziehung zu denen der Rechtsprechung und der juristischen Literatur haben, ebenso wie Autoren, die die juristische Nomenklatur weitgehend übernehmen ²⁾. Es werden Worte verwandt wie: "Vertuschung" ³⁾, "Bilanzverhüllung" ⁴⁾, "schwere Bilanzdelikte", "Bilanzformungen", "Schönungen, Fälschungen und Verschleierungen" ⁵⁾, "Bilanzentstellungen", "Bilanzfehler in unwahren, falschen, verschleierten und gefärbten Bilanzen" ⁶⁾.

Eine andere Gruppe von Autoren versucht, mit Hilfe der Rechtsbegriffe "Bilanzfälschung und -verschleierung" eindeutige Abgrenzungskriterien zur Bildung entsprechender betriebswirtschaftlicher Begriffe zu entwickeln. Sie ⁷⁾ bleiben dabei allerdings in der vorgeprägten Terminologie. Als Vertreter dieser Autorengruppe sei Lecoutre angeführt, der als Kriterium der Unterscheidung von Bilanzfehlern die Wirkung auf das Bilanzergebnis wählt:

" Unter Bilanzdelikten im Sprachgebrauch der Bilanzliteratur versteht

1) Klug, Aktienstrafrecht, § 296 Anm. 11

2) Rabben, Das kriminelle Strafrecht, S. 42 f; Walb in Zfhf 1934, S. 105; Marker, Bilanzfälschung, S. 81 Anm. 1 m.w.N.

3) Beigel, Buchführungsrecht

4) Rehm, Bilanzen, S. 471

5) Konrad, Die Bilanzrätsel, S. 31 f

6) Falk in Organisation 1906, S. 310 f

7) vgl. Schönwandt, Bilanzunwahrheit, S. 21; Stern, Bilanzdelikte, S. 21; Leithner, Bilanztechnik, S. 241

man lediglich Bilanzverschleierung und Bilanzfälschung, d.h. solche Manipulationen an der Bilanz, durch die zum Zwecke der Täuschung aus irgendwelchen Gründen durch Benennung und Zusammenfassung von Bilanzposten eine irreführende Darstellung des Vermögens oder des Geschäftserfolges herbeigeführt wird, oder aber wo zahlenmäßig die Vermögensteile oder die Geschäftserfolge selbst mit gefälschten Werten angegeben werden" 1).

Lecoutre nimmt eine Dreiteilung nach "Bilanzfrisuren", "Bilanzverschleierungen" und "Bilanzfälschungen" vor. Weiter unterscheidet er nach dem Entstehungsort innerhalb des Rechnungswesens zwischen mittelbaren Bilanzdelikten (Inventur-, Buchhaltungsdelikte) und unmittelbaren Bilanzdelikten (Beständebilanz). Unter Berücksichtigung des Strafrechts kommt er ²⁾ zu folgender Übersicht:

Bilanzfrisuren ³⁾	:	formelle Mängel	straffrei
Bilanzverschleierungen:		formelle Mängel	strafbar
Bilanzfälschungen	:	materielle Mängel	strafbar

Andere Autoren ⁴⁾ wählen als Kriterium der Unterscheidung von Bilanzfehlern den Verstoß gegen einzelne Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. Hax ⁵⁾ faßt diese Auffassung so zusammen:

"Zusammenfassend festhalten läßt sich hier, daß Bilanzverschleierungen Verstöße gegen den Grundsatz der Bilanzklarheit bedeuten und Bilanzfälschungen Verstöße gegen den Grundsatz der Bilanzwahrheit sind.

1) Lecoutre, Grundzüge, S. 49

2) Lecoutre, a.a.O. S. 52

3) Durch eine Bilanzfrisur kann man der Bilanz einen günstig wirkenden Ausdruck verleihen, indem man ungünstig wirkende Tatsachen weniger in die Augen springen läßt. Das Wort "frisieren" werde hier in seinem unmittelbaren Wortsinn gebraucht. "Frisieren" oder "schminken" mache ein Antlitz nur ansprechender, lasse aber die ursprüngliche Natur und Gestalt in unveränderter Form weiterbestehen und erkennbar werden (Lecoutre, Bilanzrecht, S. 73).

4) vgl. Beeler, SJZ 1952, S. 217 ff; Rüssle, Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, S. 205; Dankmeier, Bilanzfälschung, S. 19; Trumpler, Bilanz der Aktiengesellschaft, S. 130; Hax, JuS 1964, S. 12 f; Chenaux-Repond, Bilanz, S. 163; Zirpins-Terstegen, Wirtschaftskriminalität, S. 262

5) Hax, JuS 1964, S. 12 f

Da der Grundsatz der Bilanzklarheit sich vor allem auf die Bilanzgliederungen bezieht, könnte man auch so formulieren: Bei der Bilanzverschleierung handelt es sich in erster Linie um Verstöße gegen die Vorschriften über die Bilanzgliederung. Beim Grundsatz der Bilanzwahrheit, der sich im wesentlichen auf Bewertungsvorschriften reduzieren läßt, kann analog definiert werden: Bilanzfälschungen stellen in erster Linie Verstöße gegen die Vorschriften der Bilanzbewertung dar".

Eine letzte Gruppe von wirtschaftswissenschaftlichen Autoren ¹⁾ geht nur von betriebswirtschaftlichen Vorstellungen bei der Definition von Bilanzfehlern aus. Isaac ²⁾ will unter Bilanzverschleierung "jede Maßnahme verstehen, die geeignet ist, die wahre Vermögenslage sowie die wirkliche Entwicklung des ausgewiesenen Erfolges nicht erkennbar werden zu lassen. Von einem Bilanzdelikt kann man allerdings erst sprechen, wenn in unlauterer Absicht Maßnahmen oben erwähnter Art stattgefunden haben".

Die in diesem Zusammenhang wohl bedeutendste und in ihren Grundzügen von mehreren anderen Autoren ³⁾ übernommene betriebswirtschaftliche Gliederung wurde von Kalveram ⁴⁾ entwickelt. In seinen beiden angeführten Untersuchungen kritisiert Kalveram die verschiedenen Versuche, Bilanzfehler zu gliedern. Ihnen fehlten brauchbare, klare Abgrenzungskriterien.

1) Isaac, Bilanzen, S. 95, Bilanztheorien, S. 70; Schär-Prion, Buchhaltung und Bilanz, S. 190, die selbst angeben, ihre Auffassung vom Begriff der Bilanzverschleierung decke sich nicht mit dem der Rechtsprechung; Niederauer, Bilanzwahrheit, S. 223; Leffson, Grundsätze, S. 128

2) Isaac, Bilanzen, S. 170

3) Niederauer, Bilanzwahrheit, S. 223; Mayer in HdB Bd. 1, Sp. 1116 ff; Leffson, Grundsätze, S. 102

4) Kalveram in: Festgabe Ziegler Bd. I, S. 430 ff, Versuche einer Systematik der Bilanzdelikte in: Wirtschaftsprüfung Bd. 1, S. 87 ff

Es sei möglich, "Fälle zu nennen, die sowohl das Prinzip der Bilanzwahrheit als auch das der Bilanzklarheit verletzen, weil sich diese beiden Prinzipien nicht scharf voneinander abgrenzen lassen. Auch die Begriffe Bilanzverschleierung und Bilanzfälschung lassen sich als Ordnungsmerkmale nicht verwenden, da ihr Inhalt nicht einwandfrei voneinander zu trennen ist. Gibt es doch zahlreiche Verschleierungen, die zugleich eine Bilanzfälschung darstellen" 1).

An anderer Stelle heißt es bei ihm: "So hat man Inventur- und Bilanzdelikte unterschieden, ohne zu bedenken, daß erstere ja auch die Bilanz beeinflussen und daher nur eine Unterart der letzteren bilden. Auch die Aufgliederung der Delikte in Bilanzverstöße und solche, die sich auf die Gewinn- und Verlustrechnung beziehen, war verfehlt, da infolge des Systems der Doppik zahlreiche Manipulationen in der Bilanz auch die Gewinn- und Verlustrechnung verändern" 2).

Die beiden von ihm neugeprägten Begriffe "Darstellungsfälschungen" und "Ergebnisfälschungen", die auf die Auswirkungen der Bilanzfehler abstellen, will er wie folgt verstanden wissen:

Darstellungsfälschungen "geben die Bewegung innerhalb des Betriebes zwar zahlenmäßig richtig wieder, doch suchen sie durch unrichtige Benennungen und Gruppierungen, durch unzuverlässige Einordnungen und Zusammenfassungen von wertmäßig richtigen Bilanzziffern die Struktur des Betriebes zu verwischen, insbesondere den Bilanzleser über die Vermögensumsätze, die Kapitalstruktur und die Erfolgskomponenten im Unklaren zu lassen. Die Ergebnisfälschungen dagegen wirken vergrößernd oder verkleinernd auf Eigenkapital und Erfolg ein. Die Ergebnisse werden bewußt gefälscht, um das Bild des Unternehmens zu verzerren. Bei beiden Arten von Bilanzdelikten werden meist die in der Unternehmung schlummernden Risiken zum großen Teil verheimlicht und die Summen der Bilanz sowie der Erfolgsrechnung verändert" 3).

Danach lassen sich Bilanzmanipulationen wie folgt gliedern:

1. Darstellungsfälschungen

- a) unberechtigte Gruppenbildung
- b) Falschbenennungen
- c) Unterlassung notwendiger und Durchführung unzulässiger Saldierungen (Kompensationen).

1) Kalveram, Wirtschaftsprüfung Bd. 1, S. 87

2) Kalveram in: Festgabe Ziegler Bd. I, S. 432

3) Kalveram in: Festgabe Ziegler Bd. I, S. 432 f

2. Ergebnisfälschungen

- a) unzulässige Bewertung
- b) Ergebnisschmälerung durch Unterschlagung von Aktivposten und Einstellung von nicht vorhandenen Passivposten
- c) Ergebniserhöhung durch Einstellung fiktiver Aktiva und Unterschlagung von Passiva

Kalveram erkennt nicht, daß im konkreten Fall Darstellungs- und Ergebnisfälschung zusammentreffen können. Der Hauptzweck liege dann aber in jedem Fall in der Beeinflussung des Ergebnisses, so daß die Darstellungsfälschung nur die Folge der Ergebnisfälschung sei. Eine Darstellungsfälschung allein wirke nicht auf das Ergebnis ein.

Seine Gliederungsvorschläge sind nicht ohne Kritik geblieben ¹⁾, da sich die Begriffe beim Außerachtlassen des Tätervorsatzes überschneiden können. "Setzt man einen Bilanzposten mit einem falschen Wert an, so stellt man nach dem Wortsinn auch den Wert falsch dar, begeht also einen Darstellungsfehler" ²⁾. Kalveram hat mit seinem Begriff "Darstellungsfälschung" die formalen Fehler von materiellen (Ergebnisfälschungen) abgrenzen wollen, ohne dabei weiter dem Umstand Gewicht beizumessen, daß auch das materielle Ergebnis stets "dargestellt" werden muß. Somit ergibt sich, daß "Ergebnisfälschungen" stets mit "Darstellungsfälschungen" verbunden sind, der Begriff der Darstellungsfälschung somit Oberbegriff ist. Trotzdem bleibt die Unterscheidung Kalverams sehr wertvoll, da sie, faßt man die Begriffe in seinem Sinne auf, eine Systematisierung ohne wesentliche Überschneidungen ermöglicht ³⁾. Deshalb bleibt nur noch der Schritt zu tun, eine Terminologie zu wählen, die Kalverams Vorstellungen in allgemeingültige Begriffe einordnet.

1) Niederauer, Bilanzwahrheit, S. 221 f

2) Niederauer a.a.O. S. 223

3) vgl. Marker, Bilanzfälschung, S. 177

5. Vorschlag

Eine exaktere Wortwahl hat Marker ¹⁾ getroffen, der die Begriffe der "ergebnisverändernden Falschdarstellungen" (Ergebnisfälschungen) und "ergebnisneutralen Falschdarstellungen" (Darstellungsfälschungen) gewählt hat. Es wäre müßig, nach weiteren Synonymen zu suchen, da letztlich die Aufgabe einer Systematisierung nur darin besteht, die denkbaren Bilanzfehler zu erfassen, um sie auf ihre Strafbarkeit oder Strafwürdigkeit hin zu untersuchen. Ausgehend von dem so gefundenen Inhalt für die von Kalveram entwickelte Unterscheidung der Begriffe der "Ergebnisfälschung" und "Darstellungsfälschung" sollen diese für die weiteren Ausführungen zugrundegelegt werden, nicht zuletzt wegen ihrer Prägnanz und Beachtung in der neueren wirtschaftswissenschaftlichen Literatur.

Ergebnisfälschungen (ergebnisverändernde Falschdarstellungen) sind Manipulationen, die auf den Ausweis des Eigenkapitals und des Unternehmenserfolges (Gewinn) vergrößernd oder verkleinernd einwirken.

Darstellungsfälschungen (ergebnisneutrale Falschdarstellungen) sind Manipulationen, die die Bilanzstruktur verändern, ohne Ergebnisfälschungen zu sein.

Die Transformation dieser aus betriebswirtschaftlicher Sicht entwickelten Begriffe auf den Tatbestand des § 400 ermöglicht es, die Begriffe der "unrichtigen Wiedergabe" und "Verschleierung" auszufüllen und voneinander abzugrenzen. De lege lata könnten Ergebnisfälschungen als unrichtige Wiedergabe, Darstellungsfälschungen als Verschleierung aufgefaßt werden. Da jedoch sowohl bei Ergebnisfälschungen als auch bei Darstellungsfälschungen Tatsachen "unrichtig wiedergegeben" werden, ist de lege ferenda zu überlegen, ob das Tatbestandsmerkmal der Verschleierung noch notwendig ist.

1) Bilanzfälschung, S. 202 f

Diese im wesentlichen für den Jahresabschluß (Jahresbilanz und Gewinn- und Verlustrechnung) entwickelte Unterscheidung trifft auch für die anderen in § 400 unter Strafe gestellten Handlungen zu ¹⁾. Während dies bei den sonstigen Abschlüssen, Bilanzen oder statusmäßigen Aufstellungen der Gesellschaft ²⁾ keiner weiteren Begründung bedarf, bestehen für den Geschäftsbericht (§ 160), den Bericht des Vorstands an den Aufsichtsrat (§ 90), den Bericht des Aufsichtsrats (§ 171) und für Vorträge und Auskünfte in der Hauptversammlung (§§ 131, 176 Abs. 1, 337 Abs. 4) Zweifel ³⁾, ob nicht neben einer "unrichtigen Wiedergabe" (Falschdarstellung) noch weitere Manipulationsmöglichkeiten bestehen, die das Tatbestandsmerkmal der Verschleierung wieder erforderlich machen. Das strafwürdige oder strafbare Verhalten kann darin bestehen, daß

1. die Aussagen falsch sind,
2. die zur Beurteilung notwendigen Angaben fehlen,
3. bestimmte Tatsachen undeutlich oder verschwommen umschrieben sind.

Im ersten Fall liegt eine unrichtige Wiedergabe (Falschdarstellung) durch positives Tun, im zweiten eine durch Unterlassen vor, da erst durch die Vorlage aller zur Beurteilung notwendigen Angaben die Verhältnisse der Gesellschaft richtig wiedergegeben werden. Das Verschweigen notwendiger Angaben macht die Aussage unrichtig. Im dritten Fall kommt es zu einer Falschdarstellung, wenn der Vortragende verpflichtet ist, klare und eindeutige Aussagen zu treffen, um die Verhältnisse der Gesellschaft richtig wiederzugeben, dies aber unterläßt. Für den Geschäftsbericht besteht hierzu eine gesetzliche Anweisung. Nach

-
- 1) vgl. die Übersicht über die Möglichkeiten der Tatbestandsverwirklichung bei Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 400 Anm. 6
 - 2) vgl. zu den einzelnen Arten der Bilanz: Joschke, Lehrbuch, S. 449; Heinen, Handelsbilanzen, S. 19 ff; für die Steuer- und Handelsbilanz: Brönner, Bilanz, S. 1 ff, 84 ff; s. auch unten S. 30
 - 3) vgl. Marker, Bilanzfälschung, S. 196

§ 160 sind der Geschäftsverlauf und die Lage der Gesellschaft darzulegen, der Jahresabschluß ist so zu erläutern, "wie es zur Vermittlung eines möglichst sicheren Einblicks in die Vermögens- und Ertragslage erforderlich ist". Jede Aussage, die dieser Forderung nicht gerecht wird, ist als "unrichtige Wiedergabe" i.S.d. § 400 Nr. 1 einzustufen ¹⁾. Zudem hat der Geschäftsbericht den Grundsätzen einer gewissenhaften und getreuen Rechenschaft zu entsprechen (§§ 160 Abs. 4, 334 Abs. 4). Das gleiche gilt nach § 90 Abs. 4 für den Bericht an den Aufsichtsrat, nach § 131 Abs. 2 für Auskünfte in der Hauptversammlung. Zieht man weiter in Betracht, daß nach § 93 Abs. 1 Vorstandsmitglieder für ihre Geschäftsführung die Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters anzuwenden haben ²⁾, ist jede ungenaue oder unpräzise Äußerung im oben dargestellten Rahmen ³⁾ eine Darstellungsfälschung.

Darstellungsfälschungen sind demnach Manipulationen, die die Bilanzstruktur verändern, ohne Ergebnisfälschungen zu sein, sowie Vorträge oder Auskünfte in der Hauptversammlung, die mit den Grundsätzen einer gewissenhaften und getreuen Rechenschaft nicht vereinbar sind.

VI. Hilfen zum Erkennen von Bilanzfehlern

Bilanzen werden von der Betriebswissenschaft schon immer nach

1) vgl. auch Marker, Bilanzfälschung, S. 201; Kresse, Handelsbilanz, S. 123

2) Nach § 160 gilt dies für Aufsichtsratsmitglieder sinngemäß, nach § 268 Abs. 2 für die Abwickler.

3) vgl. oben S. 23

bestimmten Merkmalen hin untersucht und kritisch beurteilt ¹⁾. Externe Bilanzanalysen werden z.B. aufgrund der von den Aktiengesellschaften veröffentlichten Jahresabschlüsse durchgeführt, interne Bilanzanalysen haben die gesamten Bilanzunterlagen des Unternehmens zur Grundlage. Man unterscheidet zwischen einem innerbetrieblichen ²⁾ und einem zwischenbetrieblichen Bilanzvergleich ³⁾. Ziel dieser kritischen Prüfung ist es, einen gesicherten Einblick in die wirtschaftliche Lage eines Unternehmens oder eines ganzen Geschäftszweiges zu erhalten ⁴⁾. Darüberhinaus können durch die Mittel der Bilanzanalyse Manipulationen aufgedeckt werden, für die die einzelnen veröffentlichten Jahresabschlüsse keine Anhaltspunkte bieten.

Der Zweig der Rechtswissenschaft, der sich mit Fragen der Handelsbilanz bzw. des aktienrechtlichen Jahresabschlusses befaßt, hat grundlegende Bedeutung für die aktienrechtlichen Bilanzdelikte. Als strafrechtlich relevante Bilanzmanipulationen kommen nur Handlungen in Betracht, die das Handels-, insbesondere das Aktienrecht als unzulässig verwirft. Allein ein Verstoß gegen Vorschriften oder handelsrechtliche Grundsätze kann strafbar oder strafwürdig sein. Damit verlagert sich das Problem, wann und ob ein Bilanzvergehen vorliegt, im Hinblick auf den Tatbestand weitgehend zu einer handels- bzw. genauer, einer aktienrechtlichen Vorfrage des Strafrechts.

-
- 1) vgl. hierzu das umfangreiche Schrifttum: Abele, Die maschinelle Bilanzanalyse; Büschgen, Aktienanalyse und Aktienbewertung; Chenu-Repond, Wie liest man eine Bilanz; Lecoutre, Bilanzkritik; Erhard, Bilanzanalyse; Hofmann, Bilanzkennzahlen; Gerstner, Bilanzanalyse; Schmaltz, Betriebsanalyse; Schnettler, Betriebsanalyse; Weidner, Bilanzanalysen und Kreditwürdigkeitsprüfung
 - 2) innerer Vergleich: Zeitvergleich, bei dem die Bilanzen verschiedener Jahre miteinander verglichen werden; vgl. unten S. 123
 - 3) äußerer Vergleich: Vergleich, bei dem die Bilanzen verschiedener Unternehmen des gleichen Wirtschaftszweiges gegenübergestellt und kritisch ausgewertet werden
 - 4) vgl. Mayer-Mayer, Bilanzanalyse, S. 17, sowie die umfangreiche Untersuchung von 34 bedeutenden Industrieunternehmen aus 7 Industriezweigen der BRD von Hofmann, Bilanzkennzahlen

VII. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung als Entscheidungshilfe für die Beurteilung eines Bilanzfehlers

Unrichtige Darstellungen in der Bilanz werden von der wirtschaftswissenschaftlichen Literatur ¹⁾ als Bilanzfehler bezeichnet. Als wichtiger Maßstab zur Klärung der Frage, wann Bilanzfehler vorliegen, werden die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung (GoB) herangezogen ²⁾. Selbst der Gesetzgeber fordert in § 149 ³⁾, daß der Jahresabschluß "den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu entsprechen" hat. Dadurch werden die GoB zum Schlüsselbegriff für die Feststellung von Bilanzfehlern überhaupt.

Der Gesetzgeber hat es jedoch weitgehend Rechtsprechung und Literatur überlassen, nach welchen Gesichtspunkten im Einzelfall diese Grundsätze konkretisiert werden. Ihre Veränderung im Laufe der Zeit ist mit der Entwicklung kaufmännischer Bräuche und Gewohnheiten zu erklären ⁴⁾.

" Die GoB sind das ungeschriebene Recht, nach dem ehrbare Kaufleute ihre Bücher zu führen gewohnt sind. In diesem Recht sind die kaufmännischen Erfahrungen vieler Jahrhunderte niedergelegt" ⁵⁾.

Nach herrschender Auffassung schließen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung mit ein ⁶⁾.

1) für die subjektive Seite unbedeutend ist

2) vgl. Beeler, SJZ 1952, S. 217 ff; Rössle, Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, S. 205; Dankmeier, Bilanzfälschungen, S. 19; Trumpler, Bilanz, S. 130; Heinen, Handelsbilanzen, S. 67; Max, JuS 1964, S. 12 ff; Lecoutre, Grundzüge, S. 49, Bilanzdelikte, S. 497; Weidner, Bilanzanalyse, S. 21; Thiess, Bilanzdelikte, Sp. 1367 ff; Tüffers, Unwahre und unklare Darstellung, S. 21; Zirpins-Terstegen, Wirtschaftskriminalität, S. 262; Rehm, Bilanzen, S. 457; Leffson, Grundsätze, S. 71; Adler-Düring-Schmaltz, AktG, § 400 Anm. 10; Marker, Bilanzfälschung, S. 174 Anm. 3

3) vgl. auch § 38 HGB, § 5 EStG, § 41 GmbHG, § 33 GenG

4) vgl. Adler-Düring-Schmaltz, AktG, § 129 Anm. 25 (3. Aufl.)

5) Trumpler, Bilanz, S. 80

6) vgl. Schmalenbach, ZfHf 33, S. 225 ff; Joschke, Lehrbuch, S. 456; Adler-Düring-Schmaltz, AktG, § 129 Anm. 25; Leffson, Grundsätze, S. V

Aktiengesellschaften nur noch von wenigen anderen Unternehmen Handelsbilanzen aufgestellt werden, die nicht den Steuerbilanzen entsprechen¹⁾.

c) Die Erkenntnisse der Betriebswissenschaft

Als weitere Quelle für die GoB können die Erkenntnisse der Betriebswissenschaft mit den von ihr theoretisch erarbeiteten Bilanzierungspraktiken herangezogen werden²⁾.

Der RFH³⁾ hat dazu ausgeführt: "Zunächst ist darauf hinzuweisen, daß sich die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung ... nicht ohne weiteres und unbedingt decken mit den Regeln, die in einzelnen Lehrmeinungen der Betriebswissenschaft aufgestellt werden, auch wenn diese Regeln vielleicht das wiedergeben, was nach anzuerkennender Ansicht Gemeingut ordnungsgemäß buchführender Kaufleute werden sollte; jedenfalls gilt dies insoweit nicht, als nicht die Regeln von der Mehrzahl der rechtlich denkenden und ordnungsmäßig buchführenden Kaufleute anerkannt oder vom Gesetz übernommen sind".

Seit dieser Entscheidung des RFH ist die wissenschaftliche Diskussion über Fragen der GoB weitergegangen. Heute findet sich nicht selten der Alleinvertretungsanspruch der Betriebswirtschaftslehre, die für die Gewinnung der GoB die "zuständige Fachwissenschaft" sein will⁴⁾ und deren Vertreter deshalb bestimmen müßten, was GoB seien. Dieser Auffassung tritt Kruse⁵⁾ entgegen, indem er darlegt, daß eine Wissenschaft nicht Rechtsquelle sein kann⁶⁾. Zudem müsse Leffson selbst einräumen, daß im Streitfall nur die Rechtsprechung den GoB "rechtliche Geltung verschaffen" könne⁷⁾.

1) Blümich-Falk, EStG, § 5 Anm. 8 stellen für die Steuerbilanz eine Subsidiarität der GoB zu divergierenden steuerlichen Vorschriften fest.

2) Leffson, Grundsätze, S. 19, 48 ff, 85 ff, 92 ff

3) Urt. v. 11. 1. 1963 VI A 2002/32, StR 1933 S. 277

4) Leffson, Grundsätze, S. 43

5) Grundsätze, S. 81

6) Kruse, Grundsätze, S. 79

7) Kruse a.a.O. S. 81

d) GoB in der Praxis der Buchführung

Eine der wichtigsten Vorschriften der Praxis, in der Erfordernisse für eine den GoB entsprechende Buchhaltung aufgestellt werden, ist § 162 AO. Wegen der Bedeutung dieser Vorschrift soll ihr Wortlaut hier wiedergegeben werden:

- (1) Wer nach den Vorschriften der §§ 160 und 161 oder sonst nach den Steuergesetzen Bücher zu führen oder Aufzeichnungen zu machen hat, soll die folgenden Vorschriften beachten.
- (2) Die Eintragungen in die Bücher sollen fortlaufend, vollständig und richtig bewirkt werden. Der Steuerpflichtige soll sich einer lebenden Sprache und der Schriftzeichen einer solchen bedienen.
- (3) Geschäftsbücher sollen keine Konten enthalten, die auf einem falschen oder erdichteten Namen lauten.
- (4) Die Bücher sollen, soweit es geschäftsüblich ist, gebunden und Blatt für Blatt oder Seite für Seite mit fortlaufenden Zahlen versehen sein.
- (5) An Stellen, die der Regel nach zu beschreiben sind, sollen keine leeren Zwischenräume gelassen werden. Der ursprüngliche Inhalt einer Eintragung soll nicht mittels Durchstreichens oder auf andere Weise unleserlich gemacht, es soll nicht radiert, auch sollen solche Änderungen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit es ungewiß läßt, ob sie bei der ursprünglichen Eintragung oder erst später vorgenommen sind.
- (6) In Bücher soll, wo dies geschäftsüblich ist, mit Tinte eingetragen werden. Trägt der Steuerpflichtige nach vorläufigen Aufzeichnungen ein, so soll er diese aufbewahren. Belege sollen mit Nummern versehen und gleichfalls aufbewahrt werden.
- (7) Kasseneinnahmen und -ausgaben sollen im geschäftlichen Verkehr mindestens täglich aufgezeichnet werden.

2. Der Einfluß der Bilanztheorien auf die GoB

Der Gesetzgeber fordert in § 148 vom Vorstand, einen Jahresabschluß, der sich aus der Jahresbilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung zusammensetzt, sowie einen Geschäftsbericht aufzustellen. § 400 Nr. 1 faßt durch die Wahl der Worte "Darstellungen oder Übersichten über den

Vermögensstand" den Strafrechtsschutz wesentlich weiter, so daß nicht nur die in § 148 genannten Darstellungen und Übersichten unrichtig wiedergegeben werden können. Auch Zwischenbilanzen, Gründungsbilanzen (§§ 27, 32), Sanierungsbilanzen (§§ 22 ff), Verschmelzungsbilanzen (§ 348), Umwandlungsbilanzen (§§ 362 ff), Konkursbilanzen (§ 262, § 124 KO), Liquidationsbilanzen (§§ 270 ff), Vergleichsbilanzen (§ 262, § 5 VerglO) und der Vermögensstatus bei Feststellung der Überschuldung (§ 92) gehören hierher ¹⁾.

Die verschiedenen wirtschaftlichen Zwecke der Bilanz haben zu unterschiedlichen Bilanzauffassungen oder Bilanztheorien geführt, deren verschiedene Ansatzpunkte nicht nur die Handels- und Steuergesetzgebung beeinflußt haben, sondern die darüberhinaus bei der Bewertung der verschiedenen in den Bilanzen aufzuführenden Positionen zu unterschiedlichen Ergebnissen kommen ²⁾. Es würde den Rahmen dieser Untersuchung sprengen, sollten die einzelnen Auffassungen hier genauer dargestellt werden ³⁾.

Von den drei bedeutendsten Bilanztheorien

1. der statischen Bilanzauffassung
2. der dynamischen Bilanzauffassung
3. der organischen Bilanzauffassung ⁴⁾

1) vgl. Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 400 Anm. 6; Zirpins-Terstegen, Wirtschaftskriminalität, S. 232 ff

2) vgl. Joschke, Lehrbuch, S. 451; Wöhe, Bilanzierung, S. 173 ff; Löffelholz, Repetitorium, S. 684 ff

3) zu den Bilanztheorien vgl. die umfangreiche Literatur: Heinen, Handelsbilanzen; Albach, ZfB 1965, S. 21 ff; Barth, Die Jahresbilanz der Unternehmung, dergl. Die Entwicklung des deutschen Bilanzrechts Bd. I; Borkowsky, Die Bilanztheorien; Falterbaum, Buchführung und Bilanz, S. 352 ff; Lecoutre, HdB Bd. I, Sp. 1105, dergl. HdB Bd. II, Sp. 1153 ff; Feuerbaum, Der Betrieb 1966, S. 1697 ff; Isaac, Bilanzen und Bilanztheorien; Hoffmann, NB 1952, S. 21 ff; Kosiol in: Bott, Lexikon Bd. III, Sp. 2085 ff; Lehmann, ZfB 1955, S. 537 ff und S. 669 ff; Moxter, ZfbF 1967, S. 724 ff, dergl. ZfbF 1966, S. 28 ff; Münstermann, ZfbF 1966, S. 512 ff; Schmalenbach, Dynamische Bilanz

4) Joschke, Lehrbuch, S. 451

werden im Bereich des Aktienrechts hauptsächlich die beiden ersteren vertreten, wobei die herrschende Meinung sich der dynamischen Bilanztheorie angeschlossen hat ¹⁾.

Während die statische Bilanzauffassung den Schwerpunkt der Bilanz auf den Vermögens- und Kapitalnachweis des Unternehmens in Verbindung mit einer aussagefähigen Gliederung bei der Bilanzierung (Wertfeststellungsbilanz) legt ²⁾, will die dynamische Bilanz nicht den Stand der Aktiven und Passiven an einem bestimmten Tag - dem Bilanzstichtag - feststellen, sondern die Dynamik des Betriebsgeschehens sichtbar machen. Ihr Zweck ist die Ermittlung des Jahresgewinnes.

Die Bedeutung der dynamischen Bilanzlehre wird deutlich in ihrer auf die Erfolgsrechnung abgestellten Bewertungslehre, wo die Begriffe "Anschaffungswert", "Ertragswert" und "Zeitwert" ³⁾ von Bedeutung sind, während in der statischen Bilanzlehre die Bewertung grundsätzlich nach den Anschaffungspreisen geschieht, da die Bilanz ersichtlich machen soll, was in den Betrieb an Geldeinheiten hineingesteckt wurde ⁴⁾. Die Grundsätze der dynamischen Bilanzauffassung wurden längere Zeit als GoB angesehen ⁵⁾. Das einseitige Hervorheben des dynamischen Bilanzdenkens, insbesondere in der Rechtsprechung des BFH ⁶⁾ führte zu einer "ungeahnten Aktivierungsfreude" ⁷⁾. Der Gläubigerschutzgedanke in den Buchführungs- und Bilanzierungsvorschriften

-
- 1) vgl. zur dynamischen Bilanztheorie: Trumpler, Bilanz, S. 77 ff; Schlüter, Grundsätze, S. 45; Schmalenbach, Dynamische Bilanz, S. 4; vgl. auch das auf S. 31 Anm. 3 angeführte Schrifttum
 - 2) Schmalenbach, Dynamische Bilanz, S. 44 ff; Möhle, Bilanzieren, S. 17; Seicht, Bilanz, S. 94 ff
 - 3) Schmalenbach, Dynamische Bilanz, S. 100 ff; Heinen, Handelsbilanzen, S. 40 ff; Seicht, Bilanz, S. 360 ff; Lehmann, Dynamische Bilanz, S. 19 f, 45
 - 4) Näheres unten S. 77 ff
 - 5) Kruse, Grundsätze, S. 203 Anm. 43
 - 6) Nachweise bei Thomforde, Die dynamische Bilanzauffassung, S. 87 ff
 - 7) Kruse, Grundsätze, S. 203

wurde nur noch als Nebenzweck angesehen ¹⁾. In jüngster Zeit wird die dualistische ²⁾ Funktion der Bilanz wieder hervorgehoben ³⁾.

VIII. Die Anwendung der vorgeschlagenen Unterscheidung auf ausgewählte Fälle der Praxis

Nach der im Schrifttum und in der Rechtsprechung allein anzutreffenden Auffassung können nur wesentliche Verletzungen der aktienrechtlichen Vorschriften über Rechnungslegung einen Verstoß gegen § 400 Nr. 1 und 2 darstellen ⁴⁾; nur grobe Unrichtigkeiten sind strafbare Handlungen ⁵⁾. Soweit Wertansätze auf Schätzungen beruhen, können nur auffällige, ins Auge springende Fehlschätzungen zu einem Bilanzvergehen führen ⁶⁾. Für die Frage, ob eine unrichtige Wiedergabe oder eine Verschleierung vorliegt, muß die Darstellung oder Übersicht in ihrer Gesamtheit gewürdigt werden ⁷⁾.

Diese kurze Auswahl einiger Entscheidungen und Literaturstellen mag verdeutlichen, welche Schwierigkeiten bei der Einordnung von Bilanzmanipulationen in der Praxis entstehen und u.U. ihre Aufklärung hindern. Die folgende Zusammenstellung von Bilanzvergehen kann deshalb auch nicht frei von Zweifeln sein. Sie soll nur dazu dienen, aus dem unerschöpflichen Feld der Möglichkeiten zur Deliktsverwirklichung einen Einblick zu vermitteln und Anhaltspunkte für die Beantwortung der Frage zu geben, ob ein bestimmtes Verhalten als strafbar einzuordnen ist oder nicht. Des weiteren gibt diese Sammlung von

1) so z.B. heute noch Leffson, Grundsätze, S. 72 ff

2) dualistisch = richtiger Periodengewinn und Gläubigerschutz

3) Kruse, Grundsätze, S. 203

4) Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 400 Anm. 13 f; Klug, Aktienstrafrecht, § 296 Anm. 7; RGSt 14, 82; 37, 435; 49, 363

5) Brodmann, Aktienrecht, § 314 Anm. 1b; Dankmeier ZfHf 1937, S. 529

6) RGZ 120, 367; Godin-Wilhelmi, AktG, § 400 Anm. 3b (3. Aufl.)

7) Baumbach-Hueck, AktG, § 400 Anm. 7f; RGZ 115, 336 ff

Entscheidungen und Fällen Anlaß, die oben gewonnenen Einteilungskriterien ¹⁾ auf ihre Praktikabilität hin zu untersuchen ²⁾.

1. Beispiele für Ergebnisfälschungen

a) aus der Rechtsprechung

Die Rechtsprechung hat in folgenden Fällen eine strafbare Handlung angenommen:

- In der dem Aufsichtsrat vorgelegten Bilanz war der Wert zweifelhafter Außenstände wissentlich "um eine sehr erhebliche Summe überschätzt worden" 3). (Zweifelhafte Forderungen sind nach § 155 mit ihrem wahrscheinlichen Wert anzusetzen, uneinbringliche müssen abgeschrieben werden. Möglich ist die Bildung einer Pauschalwertberichtigung für das allgemeine Kreditrisiko 4).)
- Eine Bilanz wird vorgelegt, in der Forderungen als vollwertig eingestellt waren, obwohl die Schuldner zahlungsunfähig und die Forderungen ungesichert und im wesentlichen uneinbringlich waren 5).
- Grundstücke mit einem Marktwert von 100.000 DM wurden zu einem Wert von 400.000 DM in der Bilanz angesetzt 6). (Nach § 153 Abs. 1 sind für die Bewertung die Anschaffungskosten maßgebend).
- Gegenstände werden in die Bilanz aufgenommen, die der Gesellschaft nicht gehören 7). (§ 152 Abs. 1 fordert, daß die ausgewiesenen Gegenstände dauernd dem Geschäftsbetrieb der Gesellschaft dienen.)
- Bestimmte Vermögensgegenstände werden nicht aufgeführt 8). (Verletzung von § 40 Abs. 2 HGB).
- Ein Unternehmen aktivierte Waren, die bereits verkauft und in Rechnung gestellt waren. Somit war der Wert doppelt angesetzt. Die falsche Bilanzierung geschah, um einen Ausgleich für die durch

1) vgl. oben S. 22 f

2) Einige Beispiele erfüllen neben dem Tatbestand des § 400 auch noch andere strafrechtliche Normen. Eine genaue Untersuchung soll hier aber unterbleiben; vgl. zu dem Problemkreis, wo Bilanzmanipulationen vorliegen können auch Heigl-Uecker, die aktienrechtliche Prüfung, S. 24 ff

3) RGSt 14, 80 (81)

4) Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 155 Rdn. 223

5) RGSt 38, 195 (196)

6) RGSt 41, 293 (295); vgl. auch RGSt 36, 436 (437)

7) RGSt 43, 416

8) RGSt 62, 357

Beschaffung von Auslandsaufträgen, die noch nicht abgewickelt waren, entstandenen Kosten zu ermöglichen. Diese "Voraktivierungen" hätten in einer Form erfolgen müssen, "die klar erkennen läßt, um was es sich handelt" 1).

- Bei Warenverkäufen auf Kredit wurden die Forderungen gebucht, die Warenbestände alle unverändert fortgeführt 2).
- Ein Vorstandsmitglied hatte eine Forderung in die Bilanz eingestellt, "obwohl diese Forderung kein 'reines Aktivum' war", sondern von dem Vorstandsmitglied an das Unternehmen "sicherungshalber" abgetreten war. Eine zugleich eingegangene Verpflichtung der Gesellschaft wurde nicht passiviert 3).
- In die Bilanz wurden Forderungen aus Wechseln aufgenommen, die zwar von Schuldnern des Unternehmens gegeben und ordnungsgemäß gebucht wurden, "aber nur für Zwecke der Bilanzaufstellung gegeben waren und abredegemäß alsbald nach der Bilanzierung zurückgegeben werden sollten" 4).

b) aus den aktienrechtlichen Kommentierungen

In den Kommentierungen des Aktiengesetzes werden neben den Entscheidungen der Rechtsprechung noch folgende Beispiele angeführt:

- Vermögenswerte werden unzulässig aktiviert oder Passiva werden (völlig) weggelassen (z.B. Scheinverkäufe oder fehlende Rückstellung, die zwingend geboten gewesen wäre) 5).
- Grundstücke, das sonstige Anlagevermögen oder Abschreibungen werden zu gering oder zu hoch im Wert angesetzt. Warenvorräte werden mit unzulässigen Werten geschätzt. 6).
- Nichtbestehende Verbindlichkeiten werden in die Bilanz aufgenommen 7).
- Eine Muttergesellschaft sagte ihrem Tochterunternehmen eine Beihilfe zu, die das Tochterunternehmen als Forderung aktivierte, während die Muttergesellschaft eine Verpflichtung in ihrer Bilanz nicht auswies 8).

1) RGSt 67, 349; u.U. nur Darstellungsfälschung

2) RGSt 67, 350

3) RG JW 1930, Sp. 2709

4) RG in ArchPrStr Bd. 57, S. 219; sofern Forderungen aus Lieferungen und Leistungen entsprechend ermäßigt wurden, liegt nur Darstellungsfälschung vor

5) Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 400 Anm. 16

6) Klug, Aktienstrafrecht, § 296 Anm. 11; Godin-Wilhelmi, AktG, § 400 Anm. 3

7) Godin-Wilhelmi, AktG, § 400 Anm. 3

- Vorfakturierungen werden vorgenommen, so daß die Bilanz liquide erscheint und noch nicht realisierte Gewinne ausweist (z.B. werden gewinnbringende Verkäufe zurückdatiert und im vorausgegangenen Wirtschaftsjahr fakturiert und gebucht) 1).
- Eingetretene Abnutzungen werden nicht abgeschrieben 2).
- Zu den Formverstößen, daß Gliederungsvorschriften nicht eingehalten werden, kommen - möglicherweise durch die Formverstöße verursacht - sachliche Unrichtigkeiten 3).

c) aus der sonstigen Literatur

aa) Ergebnisfälschungen bei Bewertungen

In den folgenden Fällen wurden die Anlagevermögenswerte willkürlich niedrig oder überhaupt nicht bewertet. Diese wahrheitswidrige Bewertung und die wahrheitsferne Verbuchung geschahen in der Absicht, Gewinne zu verstecken und Vermögenswerte zu mindern, um stille Reserven zu schaffen. Zudem bezweckten die Täter neben einer Steuerverkürzung eine Kürzung der Dividende. Für geplante Fusionen oder Aktientäusche sollten die dafür zugrundeliegenden Vermögens- und Gewinnrelationen beeinflußt werden, um anderen Aktionären ein bestimmtes Umtauschverhältnis vorschlagen zu können. Die einmal gebildeten stillen Reserven können ohne Kenntnis der Geschäftspartner, der Aktionäre und des Aufsichtsrats verloren gehen, wenn der Vorstand damit Fehldispositionen verdecken will. Es ist nicht auszuschließen, daß bei solchen Anlässen eine Gesellschaft, die eigentlich mit Verlust abschließen mußte, durch die Auflösung stiller Reserven Gewinne ausweisen und verteilen kann.

- Ein Unternehmen bewertete ein Grundstück mit 300.000 DM, obwohl die Anschaffungskosten und der derzeitige Verkaufswert 1,5 Mio DM betrugen. Ein Schaden entstand für die Gesellschaft, als sie das Grundstück an einen ausscheidenden Generaldirektor zum Buchwert veräußerte. Der Verkauf geschah deshalb, weil der Generaldirektor dieses Grundstück als "Schweigegeld" für bis dahin gedeckte

1) Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 400 Anm. 16

2) s. Fn. 1)

3) Klug, Aktienstrafrecht, § 296 Anm. 11

Manipulationen verlangte, ohne daß Aufsichtsrat oder Hauptversammlung davon erfahren konnten. Bei ordnungsmäßiger Bewertung hätte der Verlust aus dem der Gesellschaft ungünstigen Verkauf ausgewiesen werden müssen 1).

- Ein Betrieb buchte aufgrund der Anweisung seiner Muttergesellschaft Erweiterungsbauten, die nach § 153 hätten aktiviert werden müssen, über ein Konto "Betriebsverbesserungen und -erweiterungen" und ließ dieses Konto in der Bilanz zur Gewinn- und Vermögensminderung in anderen Aufwendungstiteln aufgehen.
Geschädigt wurden hier neben dem Fiskus die Aktionäre der Tochtergesellschaft, die keine Dividende erhielten. Die Muttergesellschaft schüttete gleichzeitig hohe Dividenden aus, um ein Ansteigen ihrer Aktienkurse zu erreichen. Diese künstlich herbeigeführte Entwicklung hatte den Zweck, die außenstehenden Aktionäre der Tochtergesellschaft unter dem Wert ihrer Aktien abzufinden 2).
- Kosten für Um- oder Erweiterungsbauten eines Unternehmens wurden über ein Konto "Instandsetzungen und Erneuerungen" gebucht, das später mit dem Konto "Rückstellungen für Instandsetzungen" saldiert wurde. Die Rückstellungen hätten, weil überhöht, längst aufgelöst werden müssen 3).
- Eine Gewinnkürzung oder Vermögensminderung kann dadurch erzielt werden, daß die aus eigenen unselbständigen Nebenbetrieben bezogenen Güter unverbucht bleiben. Ein über eigene Wälder, Steinbrüche, Ziegeleien und eine Zementfabrik verfügender Zechenbetrieb schaffte die Gewinne dadurch beiseite, daß er, den größten Teil der aus seinen Nebenbetrieben bezogenen Stoffe (Bauholz, Bruchsteine, Mauersteine, Zement) überhaupt nicht verbuchte. Weder waren in den Nebenbetrieben die Herstellungs- noch im Hauptbetrieb die Transportkosten gebucht. Die Löhne der eigenen Arbeitnehmer hingegen wurden als Aufwendungen gewinnmindernd verbucht 4), während die Lohnkosten selbst hergestellter Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens als Teil der Herstellungskosten nach § 153 hätten aktiviert werden müssen. Eine Gewinnminderung findet dann nicht statt.
- Die Gewinnschmälerungen oder Vermögensminderungen können auch dadurch geschehen, daß man Wirtschaftsgüter unter Wert verrechnet. So buchte z.B. ein Unternehmen Ziegelsteine als Qualität 2. und 3. Klasse, obwohl die Steine von erstklassiger Qualität waren. In Übereinstimmung mit diesen Handlungen wurde die Produktion in

1) Kessler, Buchführungs- und Kapital-Delikte, Nr. 9

2) Kessler, a.a.O. Nr. 11

3) Kessler, a.a.O. Nr. 14

4) Kessler, a.a.O. Nr. 15a

der Ziegelei als schlechtere Qualität oder als Fehlmenge nachgewiesen, was nicht auffällig ist, das "Fehlbrände" vorkommen können 1).

- Ein Industrie-Unternehmen setzte die Abschreibungen auf seine Anlage zu niedrig an und bewertete damit sein Anlagevermögen zu hoch, um hohe Darlehn zu erlangen. Mit diesen Darlehnsbeträgen machte das Unternehmen wucherische Geldverleihgeschäfte, bis die Darlehns-gläubiger des Unternehmens die Manipulation erkannten. Als sie weitere Kredite versagten, brach das Unternehmen zusammen, weil die Darlehnsforderungen aus den Wuchergeschäften uneinbringlich waren 2).
- Ein überschuldetes Unternehmen aktivierte Aufwendungen im Anlagevermögen, wies dadurch zu hohe Aktiva aus und täuschte damit Geldgeber und Lieferanten über den wahren Vermögensstand 3).
- Eine Überbewertung des Anlagevermögens kann auch deshalb geschehen, weil ein Vorstandsmitglied, daß ein größeres Aktienpaket in Privatbesitz hält, dieses günstig verkaufen will. Wenn dann später trotz der notwendig hohen Abschreibungen auf das Überhöht angesetzte Anlagevermögen noch Gewinne erzielt werden sollen, können diese, zumindest für eine gewisse Zeit, dadurch "herausgewirtschaftet" werden, daß man Instandsetzungskosten aktiviert, indem man sie auf das Konto Anlagevermögen bucht 4).
- Wertpapiere mit einem Anschaffungswert von 100.000 DM wurden mittels eines Scheingeschäftes vor dem Bilanzstichtag unter einer heimlich vereinbarten Rückkaufbedingung für 150.000 DM verkauft. Der Buchgewinn von $150.000 - 100.000 = 50.000$ DM erhöhte den Gewinn. Nach dem Bilanzstichtag wurde der Posten zum vereinbarten Betrag (oder noch höher) zurückgekauft und mit diesem höheren Anschaffungswert in der nächsten Bilanz ausgewiesen 5). Der umgekehrte Fall läßt sich auch denken.
- Aus Geldverlegenheit ließ ein Vorstandsmitglied eines Unternehmens größere Reparaturausgaben auf der Aktivseite des Passivpostens Wertberichtigungen buchen. Der verminderte Posten Wertberichtigungen führte zu einem höheren Betriebsgewinn und zu erhöhten Tantiemen des Vorstandsmitglieds 6).

1) Kessler, Buchführungs- und Kapital-Delekte, Nr. 16

2) Kessler, a.a.O. Nr. 23; zur Überbewertung von hypothekarisch gesicherten Forderungen vgl. Rehm, Bilanzen, S. 873

3) Kessler, a.a.O. Nr. 24

4) Kessler, a.a.O. Nr. 25a. Hierbei handelt es sich um einen Verstoß gegen § 152.

5) Gössweiner-Saiko, AfK Bd. 132 S. 105

6) Kessler, a.a.O. Nr. 27

- Ein durch seinen Lebenswandel in finanzielle Bedrängnis geratenes Vorstandsmitglied entnahm dem Tresor der Gesellschaft Wertpapiere und verpfändete sie zur Sicherung privater Schulden einem Kreditinstitut. Da das Vorstandsmitglied die Schuld nicht bezahlen konnte, wurden die Wertpapiere versteigert. Danach wies das Mitglied die Wertpapiere weiterhin unter den Aktiven des Unternehmens aus, wodurch die Aktiven und damit das Vermögen des Unternehmens zu hoch erschienen 1).
- Schrottreife Maschinen oder baufällige Gebäude werden mit dem Neuwert angesetzt 2).
- Die Obergesellschaft eines Konzerns bewertete den Wert ihrer Beteiligung an den Konzernunternehmen zu hoch. Folge war ein überhöhter Gewinn bei der Obergesellschaft (umgekehrte Fallgestaltung ist ebenfalls denkbar) 3).
- Zweifelhafte Wertpapiere von annähernd überschuldeten Unternehmen werden mit dem vollen Wert angesetzt 4).
- Als die Fabrikationsanlage eines Unternehmens aus ungeklärter Ursache zerstört wurde und die Versicherung die Schadenssumme auszahlte, wurde diese auf ein Ertragskonto gebucht. Die zerstörte Anlage wurde weiter mit dem Buchwert bilanziert, das Anlagekonto war nach Errichtung der Neuanlage überhöht. Diese Höherbewertung erfolgte, um die Gesellschaft zu einem hohen Wert in eine andere einzubringen. Die neuen Aktionäre trugen den Schaden davon, weil sie die Anteile zu teuer bezahlt hatten 5).
- Ein Unternehmen nahm in der üblichen Weise Abschreibungen auf abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und Wertberichtigungen zu Forderungen vor. Außerdem wurden für die sog. Wertminderungen des Anlagevermögens und für Delcredere auf Forderungen über Wertberichtigungskonto zusätzliche Beträge passiviert, ohne daß dafür eine Veranlassung bestand 6).
- In einer Bilanz wurde für Forderungen ein Betrag ausgewiesen, der für voraussichtliche Forderungsausfälle um 15 % und für voraussichtlichen Skontoabzug um 2 % gekürzt war. Dabei kamen Skontoabzüge grundsätzlich nicht vor. Die Forderungsausfälle betrugen seit Jahren ca. 1 % 7).

1) Kessler, Buchführungs- und Kapital-Delikte, Nr. 96

2) Gössweiner, Bilanzdelikte, S. 145

3) Gössweiner, a.a.O. S. 144

4) Gössweiner, a.a.O. S. 144; zur wesentlich falschen Bewertung vgl. Rehm, Bilanzen, S. 872

5) Kessler, a.a.O. Nr. 39

6) Schmitt, Revisionshandbuch, S. 498 f

7) Schmitt, a.a.O. S. 499

bb) Ergebnisfälschungen bei Verbindlichkeiten

"Das Kreditorenkontokorrent ist diejenige Stelle, die am ehesten ermöglicht, sowohl erzielte Gewinne als unliebsame Verluste durch Unregelmäßigkeiten und Fehlhandlungen zu versenken. Man kann das Kreditorenkontokorrent daher mit Recht einen 'Senkschacht für Verfälschungen' nennen.... Größte Aufmerksamkeit verdienen ... Kreditorenkonten wie Rückstellungskonten, Berechnungskonten, Interimskonten, Konto Nostro usw., in denen häufig fingierte Schuldposten (Scheinschulden) und Reserven stecken, durch die der Vermögensstand der Unternehmung in grober Weise verfälscht und bilanzmäßig unwahr ausgewiesen wird" 1).

Dieser Feststellung Kesslers aus dem Jahre 1928 kann heute nicht mehr so uneingeschränkt zugestimmt werden. Die hier ausgewählten Beispiele mögen teilweise ihre Bedeutung verloren haben. Sie zeigen jedoch, daß neben den aktuellen Computer-Manipulationen auch noch andere Formen der Tatbestandsverwirklichung möglich sind.

- Ein Unternehmen hatte mehrere Jahre hindurch für Schadensersatzverpflichtungen erhebliche Rückstellungen vorgenommen, die nur zum Teil aufgelöst werden mußten. Der Rest wurde jedoch nicht dem Gewinn offen zugeführt, sondern als verfügbare Reserve dem Konto für Schadensersatzverpflichtungen belassen 2).
- Gewinne konnte ein Unternehmen dadurch beiseiteschaffen, daß es überhöhte Rückstellungen für Instandsetzungen von Anlagen bilanzierte. Die nicht benötigten Beträge ließ es auf dem Konto, wodurch diese vermögensmindernd wirkten 3).
- Damit die Lieferanten eines Unternehmens, dessen Verbindlichkeiten fast ausschließlich in Wechselverbindlichkeiten bestanden, nicht erkennen konnten, wie es um das Unternehmen stand, ließ der Vorstand die Verbuchungen der Lieferungen wie der Wechselverpflichtungen erst bei der Einlösung vornehmen. Da die Wechsel bis zur Einlösung oft prolongiert wurden, erschienen die hohen Wechselverpflichtungen nur teilweise in der Bilanz 4).
- Bürgschaften werden gern in voller Höhe als Verbindlichkeiten passiviert 5).

1) Kessler, Buchführungs- und Kapital-Delikte, Nr. 111

2) Kessler, a.a.O. Nr. 174

3) Kessler, a.a.O. Nr. 175

4) Kessler, a.a.O. Nr. 190

5) Gössweiner, Bilanzdelikte, S. 145

cc) Ergebnisfälschungen bei Rechnungsabgrenzungsposten

- Ein Unternehmen mußte eine teilweise im Vorjahr gelieferte Warenmenge wegen eines Qualitätsmangels zurücknehmen und eine mangelfreie nachliefern. Der Vorstand unterließ es, den Gegenwert der Gratisnachlieferung im alten Geschäftsjahr zu verbuchen. Hierdurch entstand im alten Jahr ein bilanzmäßiger Gewinn, im neuen ein Verlust 1).
- Ein Unternehmen buchte halbjährlich fällige Pacht- oder Mieteinnahmen erst bei Eingang, hierdurch wurde im ersten Jahr der Pacht- oder Mietverträge oft ein unrichtiges Ergebnis erzielt 2).
- Ein Unternehmen verbuchte die zum Jahresschluß verspätet eingehenden, teilweise vorjährige Lieferungen und Leistungen betreffenden Rechnungen von Lieferanten unter den auf das neue Jahr ausgestellten Rechnungsdaten 3), also im neuen Jahr und erhöhte damit im alten Jahr den Gewinn.
- Ein Unternehmen verbuchte die für ein Darlehen halbjährlich im voraus zu zahlenden Zinsen sofort bei Zahlung, so daß beim Jahresabschluß das Ergebnis insofern ungünstig dargestellt wurde, als schon teilweise für einen Zeitraum nach dem Bilanzstichtag Unkosten mit verrechnet wurden 4).

dd) Ergebnisfälschungen durch Falschbuchungen

- Ein Unternehmen hatte durch Fehlkalkulationen Maschinen unter Gestehungspreis verkauft. Um die Verluste zu verdecken, erhöhte die Gesellschaft ihre Bestände zugunsten des Fabrikationsergebnisses durch unzulässige Höherbewertung. Die Verwaltung hoffte, diese Manipulation später mit gewinnbringenden Aufträgen rückgängig machen zu können. Sie benutzte dann die im nächstjährigen Abschluß erzielten Gewinne zur Abschreibung der im Vorjahr überhöht bewerteten Bestände 5).
- Ein Unternehmen suchte zur Verstärkung seines Eigenkapitals neue Teilhaber, weil es sich durch Erweiterung seiner Anlagen finanziell übernommen hatte. Zur günstigeren Darstellung seiner Vermögensverhältnisse wurden Abschreibungen der Vorjahre teilweise rückgängig gemacht. Die neuen Teilhaber erhielten für ihre Einlagen einen geringeren Gegenwert als die alten. Die Werterhöhung auf den Anlage-

1) Kessler, Buchführungs- und Kapital-Delikte, Nr. 228

2) Kessler, a.a.O. Nr. 229; Gössweiner, Bilanzdelikte, S, 145

3) Kessler, a.a.O. Nr. 230

4) Kessler, a.a.O. Nr. 231

5) Kessler, a.a.O. Nr. 29

konten fiel wegen der allgemeinen Anlageerweiterungen nicht auf. Dem Erneuerungskonto wurde der Charakter einer Reserve gegeben 1).

- Dem Aufsichtsratsvorsitzenden zweier Unternehmungen, deren Hauptaktionär er war, wurde von einer Gesellschaft ein günstiges Ergebnis dadurch vorgetäuscht, daß an sie gelieferte Waren erst nach Zahlung verbucht wurden, die andere Gesellschaft buchte hingegen den Verkauf sofort nach Lieferung als Forderung aus Lieferungen und Leistungen. Während die letzte Gesellschaft richtig buchte, hatte die erstere durch die Nichtverbuchung der noch unbezahlten Rechnungen geringere Aufwendungen, so daß Gewinne ausgewiesen wurden, die keine waren 2).
- Es wurden eingegangene Waren zwar auf dem Warenkonto aktiviert (im Wege der Inventur), nicht aber wurde zum Stichtag der Rechnungsbetrag unter Lieferanten-Verbindlichkeiten passiviert, wodurch eine Erhöhung der Aktiven bewirkt wurde 3).
- Fingierte Auslagen wurden gebucht. Anschließend wurden die sich daraus ergebenden Barbeträge entnommen 4).
- Debitoren und Kreditoren werden vielfach fingiert 5).
- Von den Lieferantenkonten werden Kontenblätter entfernt und dadurch der buchmäßige Schuldenstand verändert 6).
- Jahre hindurch hatte der Vorstand einer Gesellschaft einen Betrag zum Bilanzstichtag als Guthaben aktiviert und zu Beginn des neuen Jahres diese Buchung einfach wieder storniert 7).
- Bargelder werden entnommen und die Entnahme durch fingierte Bildung entsprechender Aufwandsposten abgedeckt 8).
- Buchungen werden willkürlich storniert; an den Belegen werden Daten geändert, es werden Belege fälschlich bzw. künstlich angefertigt 9).

1) Kessler, Buchführungs- und Kapital-Delikte, Nr. 30

2) Kessler, a.a.O. Nr. 123

3) Gössweiner, Bilanzdelikte, S. 144

4) Gössweiner, a.a.O. S. 145

5) Plumpe Ergebnisfälschungen, die aber erst nach Überprüfung der Belege und der Korrespondenz festzustellen sind; vgl. Gössweiner, a.a.O. S. 145. Besondere Schwierigkeiten tauchen bei ausländischen fingierten Kunden und Lieferanten auf.

6) Eine ganz primitive Art von Bilanzfälschung, die aber in der Praxis nicht selten anzutreffen ist, vgl. Gössweiner, a.a.O. S. 145

7) Jenny-Niedermayer, Hintertüren der Buchhaltung, Beispiel 130

8) Gössweiner, a.a.O. S. 145

9) u.U. nur Darstellungsfälschung, Gössweiner, a.a.O. S. 145

- Ein viel Brennstoff verbrauchendes Unternehmen stellte bei einer Inventur ein gegenüber dem Buchbestand erhöhtes Kohlenlager fest. Dieser Mehrbestand wurde weder aktiviert noch buchmäßig erfaßt. Als in der Folgezeit der Mehrbestand verbraucht wurde, zeigten die Bücher einen geringeren als den tatsächlichen Verbrauch. Aufgrund der hierdurch niedriger kalkulierten Güterpreise entstand ein Verlust, der sich noch dadurch erhöhte, daß Auftragsverlagerungen innerhalb des Konzerns zu diesem Unternehmen vorgenommen wurden, weil man irrig annahm, dort werde kostengünstiger produziert 1).
- Die Bilanz eines Unternehmens wies einen Warenbestand von 35.000 DM aus, in Wirklichkeit lag der Wert bei 53.000 DM (Zahlenverdrehung) 2).
- Eine zur Vorlage bei einem Kreditinstitut erstellte Bilanz wurde dadurch "verschönt", daß die Mengenangaben der Inventur verzehnfacht wurden 3).

ee) Ergebnisfälschungen durch sonstige Manipulationen

- In dem sogenannten "Nordwolle-Skandal" der zwanziger Jahre verkaufte der Konzern wertlose unverkäufliche Gegenstände an eine Tochtergesellschaft. Dadurch erhielt die Bilanz der Muttergesellschaft eine (zweifelhafte) Forderung. Die Anteile der dadurch noch schwächer gewordenen Tochtergesellschaft wurden an eine Untergesellschaft verkauft 4).

In diesem Verhalten liegt:

1. ein konzerngesellschaftsrechtlich unzulässiges Verhalten der Muttergesellschaft (§ 311 Abs. 1, wonach ein herrschendes Unternehmen seinen Einfluß nicht dazu benutzen darf, eine abhängige Gesellschaft zu veranlassen, ein für sie nachteiliges Rechtsgeschäft vorzunehmen),
2. eine unzulässige Aktivierung der Forderungen durch die Muttergesellschaft (§ 155, der zweifelhafte Wert der Forderung wurde nicht berücksichtigt),
3. eine unzulässige Aktivierung der gekauften Waren durch die Tochtergesellschaft (§ 155)

1) Kessler, Buchführungs- und Kapital-Delikte, Nr. 137

2) Schmitt, Revisionshandbuch, S. 499

3) s. Fn. 2

4) Minialow, Bilanzgeheimnis, S. 390

4. eine unzulässige überhöhte Aktivierung der erworbenen Anteile durch die Untergesellschaft

- Einbringliche Forderungen oder Wechsel werden als zweifelhafte oder uneinbringliche Forderungen abgeschrieben; danach werden die eingehenden Barzahlungen nicht verbucht, sondern entnommen 1).
- Ein am Bilanzgewinn beteiligter Unternehmensvorstand verheimlichte, um in den Genuß höherer Bezüge zu kommen, Verluste und wies Gewinne dadurch aus, daß er uneinbringliche Forderungen nicht abschrieb (Verstoß gegen § 40 Abs. 3 HGB) 2).
- Die gleiche Manipulation (Nichtabschreibung uneinbringlicher Forderungen) kann auch zur Verdeckung der Folgen schlechter Geschäftsführung geschehen 3).
- Abnutzbare Wirtschaftsgüter werden mit schwankenden Beträgen abgeschrieben, in guten Jahren viel, in schlechten weniger (Verstoß gegen § 154) 4).
- Ein Unternehmen tritt vor dem Bilanzstichtag einen größeren Posten teils zweifelhafter Forderungen an einen Lieferanten ab. Dadurch verminderte sich die Position " Forderungen aus Lieferungen und Leistungen" sowie "Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen". Nach dem Bilanzstichtag wurde dieser Vorgang wieder storniert (Verstoß gegen die §§ 149,152 Abs. 8) 5).
- Forderungen werden durch ein fingiertes Forderungskonto fälschlich erhöht und damit die Aktiven vermehrt 6).
- Dem Unternehmen sicherungsübereignete Waren werden als Waren aktiviert, ebenso ist es, wenn der Kommissionär Kommissionsware aktiviert 7).
- Wechsel werden vor dem Bilanzstichtag zum Schein diskontiert 8).

1) Gössweiner, Bilanzdelikte, S. 144 ; ggf. strafbar nach § 266 StGB

2) Kessler, Buchführungs- und Kapital-Delikte, Nr. 165

3) Kessler, a.a.O. Nr. 166

4) Gössweiner, Bilanzdelikte, S. 144

5) Gössweiner, a.a.O. S. 144

6) s. Fn. 4

7) Gössweiner, Bilanzdelikte, S. 147; innerhalb der Betriebswirtschaftslehre gilt für die Bilanzerstellung die wirtschaftliche Zugehörigkeit und nicht das juristische Eigentum

8) Gössweiner-Saiko, AfK Bd. 131 S. 18

2. Beispiele für Darstellungsfälschungen

a) aus der Rechtsprechung

Die Rechtsprechung hat in diesem Zusammenhang folgende Handlungen für strafbar erklärt:

- Interne Darstellungen, z.B. der Bericht des Vorstands an den Aufsichtsrat, in dem unrichtige Angaben über den Kontenstand von Kommanditistenkonten einer KGaA gemacht wurden 1).
- Das Verschweigen wichtiger Vorkommnisse (z.B. Veruntreuungen durch ein Vorstandsmitglied), wenn die Vorkommnisse nicht ohne Einfluß auf die Vertrauenswürdigkeit des betroffenen Gesellschaftsorgans bleiben können 2).
- Allgemeine Urteile wie: "erfreuliches Ergebnis, wir sind zufrieden", die nicht der objektiven Lage entsprechen 3).
- Nichterwähnung des Betriebsverlustes, der durch Auflösung stiller Rücklagen gedeckt wurde 4).
- Äußerungen des Vorstandsvorsitzenden im "Schlußwort", die Geschäftsführung sei ordnungsgemäß und vollständig wiedergegeben, die Vermögenslage sei geordnet und günstig, während hohe aufgenommene und ausgewiesene Darlehn ein großes Risiko darstellen 5).
- Unterlassung von Aufklärungen im Geschäftsbericht, deren Fehlen in wesentlichen Punkten zu einem falschen Urteil über die Verhältnisse der Gesellschaft führen muß 6).
- Ein Verstoß gegen die Gliederungsvorschriften muß nicht, kann aber strafbar sein 7), wenn z.B. außerordentliche Erträge nicht besonders ersichtlich gemacht werden. Aufgelöste stille Reserven dürfen nicht als Einnahmen aus dem laufenden Geschäftsbetrieb erscheinen (Verstoß gegen § 157 Nr. 13) 8).
- Das Verschweigen von Tatsachen, die zwar vor dem Bilanzstichtag

1) RGSt 5, 146

2) RGSt 38, 197; ggf. strafbar nach § 257 StGB

3) vgl. RGSt 38, 199

4) RGSt 68, 347

5) RGSt 45, 210

6) RGSt 49, 358 (363)

7) RGSt 68, 346 = JW 1935 Sp. 204

8) RGSt 62, 360; u.U. Ergebnisfälschung

vorlagen, aber erst nach Ablauf des Geschäftsjahres vor Erstattung des Geschäftsberichts bekannt geworden sind, wenn sie die Unrichtigkeit eines Bilanzpostens ergeben 1).

b) aus den aktienrechtlichen Kommentierungen

Die Kommentatoren des Aktienrechts führen als Beispiele für Darstellungsfälschungen an:

- Vom Vorstand werden falsche Erklärungen an die Presse gegeben 2).
- Entgegen § 151 Abs. 5 werden Forderungen mit Verbindlichkeiten verrechnet 3).
- Gliederungsvorschriften der §§ 151 ff werden außer acht gelassen, in Verbindung mit sachlichen Unrichtigkeiten 4).
- Es wird wahrheitswidrig behauptet, stille Reserven seien nicht vorhanden 5).
- Der Wechselbestand wird unter Wertpapiere des Anlagevermögens oder Umlaufvermögens aufgeführt 5).
- Aktienbestände erscheinen unter Forderungen aus Lieferungen und Leistungen 5).
- Ein Verlust, der durch freiwillige Zuwendungen eines Dritten gedeckt wurde, wird verschwiegen 5).

c) aus der sonstigen Literatur

- Ein Unternehmen, das erhebliche Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener und der Ausstellung eigener Wechsel hatte, saldierte diese Verbindlichkeiten mit Wechseln an zahlungsschwache Kunden, von denen es sich eigens zum Zwecke der Saldierung Akzepte hatte geben lassen. Die Kundenakzepte konnten bei Fälligkeit nicht eingelöst werden (Verstoß gegen § 152 Abs. 8) 6).

1) RG JW 1906 Sp. 614

2) Godin-Wilhelmi, AktG, § 400 Anm. 3

3) s. Fn. 2

4) Klug, Aktienstrafrecht, § 296 Anm. 11; u.U. ist hier auch eine Ergebnisfälschung denkbar

5) Klug, a.a.O. § 296 Anm. 11

6) Kessler, Buchführungs- und Kapital-Delikte, Nr. 187; eine Ergebnisfälschung ist dann anzunehmen, wenn weder für dubiose Forderungen noch für dubiose Wechsel Wertberichtigungen in die Bilanz aufgenommen werden

- Um seit längerer Zeit schwebende Kreditverhandlungen nicht zu gefährden, wandelte ein Unternehmen zum Jahresschluß Wechselverbindlichkeiten in Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen um (§ 151 Passivseite VI 2 in § 151 Passivseite VI 1) 1).
- Ein Unternehmen verbuchte Wechselschulden wie Wechselforderungen einheitlich über das Konto Wechsel, sodaß zum Jahresabschluß entweder ein Habensaldo (Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener und der Ausstellung eigener Wechsel) oder ein Sollsaldo (Wechsel, davon bundesbankfähig) ausgewiesen wurde. Die finanzielle Lage des Unternehmens war damit völlig undurchsichtig (es handelt sich um eine unzulässige Saldierung nach § 152 Abs. 8) 2).
- Mehrere Unternehmen, die sich gegenseitig Gefälligkeitswechsel ausstellten, verbuchten diese nicht, um nach außen hin diese Verpflichtungen nicht zugeben zu müssen 3).
- Ein Unternehmen verkaufte abgeschriebene Maschinen und verbuchte den Erlös zugunsten der Betriebskostenkonten, um eine künstliche Verbilgung der Betriebskosten und damit eine falsche Beurteilung der Leistungen herbeizuführen (richtige Buchung: zugunsten eines a.o. Ertragskontos) 4).
- Als bei einem Unternehmen Zahlungen auf bereits abgeschriebene Forderungen eingingen, wurden diese auf das im Kontokorrent geführte Delcrederekonto gebucht, wodurch eine jederzeit frei verfügbare Reserve entstand. Später entstehende Schäden, die wegen nicht sorgfältiger Kundenauswahl entstanden, konnten so verheimlicht werden 5). Die richtige Buchung hätte gelautet: Finanzkonten an sonstige Erlöse.
- Die Tochtergesellschaft eines Unternehmens schloß mit Verlusten ab, die durch falsche Maßnahmen der Muttergesellschaft entstanden waren. Zur Verheimlichung buchte die Muttergesellschaft unter einem Vorwand einen größeren Betrag: per Konto Unkosten an Tochtergesellschaft, die Tochtergesellschaft buchte: per Muttergesellschaft an Betriebseinnahmenkonto. Die Aktionäre merkten nichts davon 6). Der Betrag hätte offen gebucht werden müssen.
- Als die Schulden des Kasseler Treber-Konzerns bei der Leipziger Notenbank um die Jahrhundertwende 80 Mio. Goldmark erreichten, wurde

1) Kessler, Buchführungs- und Kapital-Delikte, Nr. 188

2) Kessler, a.a.O. Nr. 189

3) Kessler, a.a.O. Nr. 192

4) Kessler, a.a.O. Nr. 149

5) Kessler, a.a.O. Nr. 170

6) Kessler, a.a.O. Nr. 171

dieser veranlaßt, einen Teil der Tochtergesellschaften in Aktiengesellschaften umzuwandeln. Die Bank kaufte die Aktien zu einem überhöhten Preis. Der Kaufpreis wurde mit den Darlehnsforderungen aufgerechnet. Der Wert der Aktien entsprach jedoch nicht dem der Darlehnsforderungen (Darstellungsfälschung in der Bilanz der Bank).

Zudem hatte der Treber-Konzern eine Anzahl zweifelhafter Posten (Konsortialbeteiligungen), Guthaben an Tochterunternehmen, auf ein Sammelkonto mit der Bezeichnung: "Gebr. Sumpf und Co." verbucht, sodaß der Konzern dort mit 22 Mio. Mark als Gläubiger erschien; diese Forderungen wurden an die Leipziger Notenbank abgetreten, die hohen Bankschulden um diesen Betrag herabgesetzt 1).

- In einem Jahr werden Schuldwechsel als Akzept, im anderen als Tratten bezeichnet 2). Die Bezeichnung einzelner Bilanzpositionen darf ohne Grund nicht gewechselt werden. Nach § 160 Abs. 2 S. 4 wird eine Berichterstattung im Geschäftsbericht über diejenigen Abweichungen verlangt, die die Vergleichbarkeit mit dem vorangegangenen Jahresabschluß nicht unerheblich beeinflussen.
- Posten werden einmal zusammengezogen (Kasse mit Wechseln, Bank mit Kreditoren, Bank mit Kasse), dann wieder getrennt 2). Nach § 151 Abs. 1 müssen die Posten gesondert ausgewiesen werden.
- Einkaufsspesen werden einmal den Anschaffungskosten hinzugerechnet, ein anderes Mal nicht 2). Als Anschaffungsnebenkosten müssen die Einkaufsspesen aktiviert werden, § 153 Abs.1 .
- Das Konto "Kasse" wird mit dem Konto (zweifelhafte) "Wechselforderungen" zusammengelegt (Täuschung über die Liquidität) 2).
- Konten mit besonderen Aufgaben und mehrdeutig erscheinenden Namen werden geführt, z.B. Konto pro diverse, Durchgangskonto, Spensammelkonto, Transitorenkonto 2).
- Wechsel und Effekten werden auf dem "Wertpapierkonto" geführt 3).

-
- 1) Rehm, Bilanzen, S. 876; Darstellungsfälschung, u.U. Ergebnisfälschung bei Konzern und Bank. Eine Ergebnisfälschung beim Konzern ist dann anzunehmen, wenn dem Konto "Gebr. Sumpf und Co" nicht entsprechende Wertberichtigungen gegenüberstanden und die "Guthaben" nur an Zahlungs statt angenommen wurden. Auch bei der Leipziger Notenbank würde eine Ergebnisfälschung vorliegen, hätten entsprechende Wertberichtigungen gefehlt.
- 2) Gössweiner, Bilanzdelikte, S. 146; bei Nichtaktivierung der Einkaufsspesen und Buchung als Aufwand liegt eine Ergebnisfälschung vor.
- 3) Rehm, Bilanzen, S. 857

- Die gesamten Wechselforderungen aus indossierten Wechseln werden bilanziert, während mögliche Inanspruchnahmen als Wechselaussteller, -bürgen oder Indossant unberücksichtigt bleiben 1).

3. Beispiele für nicht strafbares Verhalten aus Rechtsprechung und Literatur

- Eine strafbare Handlung liegt nicht vor, wenn allein Gliederungsvorschriften nicht eingehalten wurden 2).
- Zwei Mopeds werden als KFZ-Park bezeichnet 3).
- Wertgegenstände werden vor dem Bilanzstichtag veräußert 3). Dadurch werden die "flüssigen" Mittel erhöht, u.U. können auch außerordentliche Erträge vorliegen, wenn die Wertgegenstände mit einem geringeren Wert als dem Verkaufswert zu Buche standen.
- Termingeld wird zum Bilanzstichtag zurückgenommen 3).
- Eine Bank läßt sich, um erhöhte flüssige Mittel aufzuweisen, von ihren Schuldnern Wertpapiere über die Schuldhöhe übertragen, mit der Vereinbarung, diese nach dem Stichtag wieder zurückzugeben 3).

1) Rehm, Bilanzen, S. 878; Ergebnisfälschung, wenn Inanspruchnahme wahrscheinlich ist

2) Klug, Aktienstrafrecht, § 296 Anm. 11

3) Gössweiner, Bilanzdelikte, S. 156 f

B. Die Möglichkeiten der Tatbestands- verwirklichung im Jahresabschluß und im Geschäftsbericht

I. Zusammensetzung des Jahresabschlusses

Nach § 148 setzt sich der Jahresabschluß aus der Jahresbilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung zusammen. Die Jahresbilanz i.S. des § 151 stellt eine Bestände- oder Vermögensbilanz dar, die Gewinn- und Verlustrechnung gem. § 157 eine Erfolgsrechnung. Der Jahresabschluß, auch Bilanz im weiteren Sinne genannt ¹⁾, gibt somit die beiden Abschlußkonten der doppelten Buchführung wieder; die Bestandskonten werden über die Bilanz, die Erfolgskonten über die Erfolgsrechnung abgeschlossen.

Die Jahresbilanz legt die Kapital- und Vermögensstruktur der Unternehmung weitgehend offen. Während die linke Seite der Bilanz (Aktivseite) die Geldwerte der Produktionsmittel aufzählt, die dem Unternehmen wirtschaftlich zugehören, zeigt die rechte Seite (Passivseite), aus welcher Quelle das Gesamtkapital der Unternehmung stammt und in welcher Form es zur Verfügung gestellt wurde.

Für die Gliederung der Jahresbilanz ebenso wie für die Gewinn- und Verlustrechnung, die als Abschlußkonto der Buchhaltung Aufwendungen und Erträge einer Buchhaltungsperiode (Geschäftsjahr) zusammenfaßt, hat der Gesetzgeber in den §§ 151 und 157 eine bestimmte Form vorgeschrieben.

II. Der Erkenntniswert einer aktienrechtlichen Bilanz

Die Frage, wann eine aktienrechtliche Bilanz "die Verhältnisse der Gesellschaft unrichtig wiedergibt oder verschleiert", wann also in

1) Diese Terminologie ist nicht einheitlich, weil zur Bilanz i.w.S. verschiedentlich auch der Geschäftsbericht gezählt wird, vgl. Löffelholz, Repetitorium, S. 667

der hier gewählten Terminologie Darstellungs- oder Ergebnisfälschungen vorliegen, kann nur beantwortet werden, wenn geklärt ist, welchen Erkenntniswert eine Bilanz überhaupt vermitteln soll oder kann.

Die Bilanz "ist das Ergebnis der Unternehmenspolitik, der guten, planvollen oder der schlechten, zufallsbedingten. Sie zeigt die Zusammensetzung, die Struktur der Aktiven und Passiven und das Verhältnis beider, insgesamt und in ihren korrespondierenden Teilen, in der Vertikalen und der Horizontalen. Die Bilanz zeigt so, wie gesund, wie gut aufgebaut und für die Zukunft gerüstet der Betrieb ist oder nicht ist" 1).

Ausgehend von den Interessen verschiedener Gruppen, denen die Bilanz Entscheidungshilfe bei finanziellen und persönlichen Dispositionen sein soll, von Aktionären, Gläubigern, Handelspartnern, Vorstand, Aufsichtsrat und Beschäftigten ²⁾, ist ein Katalog von Forderungen an die Bilanz zu stellen, ohne die sie ihren Aufgaben nicht gerecht wird. Die geforderten Auskünfte betreffen:

1. die Vermögens- und Kapitalstruktur,
2. die Finanzierung,
3. die Liquiditätslage,
4. die Rentabilität und Gewinnverwendung,
5. die Beziehungen zu verbundenen Unternehmen,
6. die finanziellen Beziehungen zwischen der Gesellschaft und den geschäftsführenden Organen ³⁾.

Da die meisten Auskünfte nicht unmittelbar aus im Unternehmen vorhandenen Unterlagen zu gewinnen sind, sondern erst das Zusammenspiel einer Vielzahl von Geschäftsvorfällen und Vermögenspositionen die gewünschte Aussage ergibt, müssen die vorhandenen Unterlagen bearbeitet werden,

1) Mellerowicz, Unternehmenspolitik, S. 198; vgl. auch Trumpler, Bilanz, S. 3 ff

2) vgl. Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 149 Rdn. 4; Wöhe, Bilanzierung, S. 197; die Publizität des Jahresabschlusses führt dazu, daß die gesamte Öffentlichkeit Kenntnis vom Stand der Verhältnisse des Unternehmens erhält

3) Wöhe, Bilanzierung, S. 198

indem sämtliche Daten erfaßt, geordnet und aufbereitet werden. Bei den damit verbundenen Entscheidungen hat der Mensch Einfluß auf die Gestaltung des Ergebnisses. Wären mathematisch eindeutige Regeln und Anweisungen für die notwendigen Arbeiten aufgestellt, ließe sich ohne große Schwierigkeiten beim Vorliegen vollständiger Unterlagen entscheiden, ob die von der Bilanz geforderten Auskünfte den Regeln entsprechend "richtig" sind oder nicht.

Zur Erstellung einer den Forderungen des Gesetzgebers entsprechenden Bilanz reichen nur für einige Positionen allein Rechenoperationen aus, so daß dann nur ein Ergebnis richtig ist (z.B.: Kassenbestand, Bundesbank-, Postscheckguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten). Hier hat der Bilanzierende keinen Ermessensspielraum. Bei anderen Positionen hingegen räumt der Gesetzgeber ein Schätzungsermessen oder Bilanzierungswahlrechte ein. Damit stellt sich für den oftmals sachkundigen Strafrechtler ¹⁾, der zu prüfen hat, ob eine Bilanz die Verhältnisse der Gesellschaft unrichtig wiedergibt oder verschleiert, nicht nur die schon schwer zu beantwortende Frage, ob alle Unterlagen vollzählig für die Aufstellung der Bilanz herangezogen worden sind, sondern darüber hinaus das wahrscheinlich ähnlich schwer zu lösende Problem, ob die Unterlagen für die Bilanz im Rahmen der vom Gesetzgeber gezogenen Richtlinien verwertet worden sind.

Zur Klärung der vom Gesetzgeber festgesetzten Grenzen kann sich der Strafrechtler auf Stellungnahmen zum Aktiengesetz stützen, die allerdings, wodurch ein weiteres Problem auftaucht, fast ausschließlich die Bilanzierungsvorschriften unter gesellschafts-, handels- und steuerrechtlichen, betriebswirtschaftlichen und bilanzpolitischen Gesichtspunkten erläutern und auslegen ²⁾. Die Vielzahl der

1) Hier liegt ein Problem der Juristenausbildung.

2) vgl. z.B. Trumpler, Bilanz, S. 77 ff; Wöhe, Bilanzierung, S. 121 ff; Mellerowicz, Unternehmenspolitik, S. 324 ff; Vogt, Bilanztaktik, S. 9 ff

Bilanzierungswahlrechte wird im Hinblick auf Manipulationsmöglichkeiten nicht untersucht. Der Strafrechtler muß sich deshalb, will er die Tatbestandsmäßigkeit einer bestimmten Bilanzierungsweise als unrichtige Wiedergabe feststellen, mit den Bilanzvorschriften im einzelnen befassen und Manipulationsmöglichkeiten herausarbeiten.

Dabei wird in der Praxis stets das Problem auftauchen, wie sich Manipulationen aufdecken oder Verdachtsmomente erhärten lassen. Eine Bilanz ist in fast allen Fällen "richtig", d.h. die Summe der Aktiven stimmt mit denen der Passiven überein. Das strafbare oder strafwürdige Verhalten liegt aber darin, daß einzelne Postionen innerhalb der Bilanz bewußt mit falschen Werten angesetzt werden, ein Umstand, der sich erst durch Prüfung der für die Erstellung der Bilanz notwendigen Buchhaltung feststellen läßt.

Werden bei einer Überprüfung "Bilanzfehler" aufgedeckt, so kann regelmäßig nicht ausgeschlossen werden, daß diese auf einer unabsichtlichen, zufälligen Unachtsamkeit beruhen. Der Täter wird die Beweggründe für sein Handeln nur selten freiwillig mitteilen. Bei zusätzlichen Verdachtsmomenten läßt sich jedoch als Indiz für die subjektive Tatseite festhalten, ob die Buchhaltung im Rahmen der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung durchgeführt und die Bilanz entsprechend aufgestellt worden ist oder ob durch Manipulationen der Erkenntniswert der Bilanz vermindert wurde. Eine Verminderung des Erkenntniswertes der Bilanz sollte dann anzunehmen sein, wenn eine an der Bilanz interessierte Person falsche Erkenntnisse aus der Bilanz ziehen muß.

III. Strafbare und strafwürdige Handlungen im Vorfeld des Jahresabschlusses, die unmittelbare Auswirkung auf den Jahresabschluß haben

1. Buchführungsdelikte

Da die Bilanz i.w.S. die Abschlußkonten der doppelten Buchführung zu einem bestimmten Zeitpunkt wiedergibt, lassen sich Bilanzdelikte oft auf fehlerhafte Buchungen zurückverfolgen. Es ist sogar wahrscheinlich, daß ein Täter, der seine Bilanzmanipulationen von langer Hand vorbereitet, schon die für die Bilanzerstellung erforderlichen Unterlagen verändert, so daß die Bilanz ein rechnerisch richtiges Ergebnis darstellt.

Manipulationen in der Buchführung mit der Absicht, eine Fälschung der Jahresbilanz zu erzielen, sind bei Aktiengesellschaften wahrscheinlich wesentlich seltener anzutreffen als bei Einzelkaufleuten oder Personengesellschaften. Die Personen, die zum Täterkreis des § 400 gehören ¹⁾, führen normalerweise die Buchhaltung nicht selbst. Sie mußten sich Mitarbeiter bedienen, deren Mitwisserschaft insbesondere den "White-collar-Tätern" in der Regel zu gefährlich ist.

Das Problem bei der Aufklärung falsch darstellender Buchungshandlungen liegt in dem Umstand, daß bei der Vielfalt von Buchungsvorgängen, die täglich in einem Unternehmen anfallen, auch Fehler infolge Irrtums, Gedankenlosigkeit, Unachtsamkeit oder aus mangelnder Kenntnis der Vorschriften oder der Buchungstechnik entstehen, ohne daß subjektiv eine strafwürdige Haltung dahintersteht. Da sich aber das Erscheinungsbild eines buchtechnischen Fehlers mit dem einer falsch darstellenden Buchungshandlung im Einzelfall decken kann, wird der kriminelle Täter sich stets auf einen Irrtum oder ein Versehen berufen, wenn der Fehler erkannt wird. Auch die Häufung verschiedener Buchungsfehler,

1) vgl. oben S. 8 f

die zumeist auf ein bestimmtes Ergebnis hinzielen, läßt den Schluß auf eine falsch darstellende oder das Ergebnis fälschende Buchungshandlung zu.

"Die Zahl der einzelnen Manipulationen ist unübersehbar groß; das Leben liefert täglich neue Sachverhalte, die teils ebenso frech wie plump, zum größten Teil aber mit Scharfsinn und Raffinesse angelegt sind. Der Kenner weiß, daß die Buchführung so mancher Unternehmungen ein 'Märchenbuch' darstellt und keinem anderen Zweck zu dienen scheint als dem, Geschäftsvorteile zu verschleiern, in Analogie zu der Auffassung Talleyrands von der Sprache, die dem Menschen auch nur gegeben sei, um seine Gedanken zu verbergen" 1).

Als häufigste Buchführungsmanipulationen, deren Schwere im Einzelfall unterschiedlich beurteilt werden kann, lassen sich feststellen: 2)

- absichtliche Additions- und Übertragungsfehler,
- eine nicht zeitgerechte Verbuchung

(Buchungen außerhalb jeder chronologischen Folge; späteres Auffüllen von zuvor offengehaltenen Journalseiten; Buchung gleichartiger Vorfälle hintereinander, ohne Rücksicht auf andere Buchungsvorfälle; Verstoß gegen § 162 Abs.2, 5 AO)

Größere Auswirkungen kann eine solche Manipulation in der Zeit vor und nach dem Bilanzstichtag haben, wenn Lieferantenrechnungen, Kundenzahlungen oder Warenverkäufe in der falschen Rechnungsperiode gebucht werden. Werden z.B. Waren am 2. 1. geliefert und mit in den Bestand des Vorjahres übernommen, ohne die entstandenen Verbindlichkeiten zu berücksichtigen, so lassen sich für das Vorjahr günstigere Verhältnisse und ein größerer Geschäftserfolg vortäuschen 3).

- Buchung von Scheinsachverhalten, von erdichteten Geschäftsvorfällen

(Durch Scheinverkauf von Waren werden höhere Forderungen an Kunden vorgetäuscht, nach dem Bilanzstichtag kann die Buchung ggf. wieder storniert werden; von Kunden läßt sich der Vorstand nur für den Finanzabschluß Wechsel akzeptieren, so daß der Posten Wechsel erhöht und der Posten Forderungen aus Lieferungen und Leistungen

1) Zirpins-Terstegen, Wirtschaftskriminalität, S. 196

2) Kollnig, NBW 1965, S. 192

3) vgl. auch Gössweiner-Saiko, AfK Bd. 133, S. 92

vermindert wird. Käufe werden erdichtet, der Ausgleich geschieht über Kassenentnahme; "Geister" werden als Kunden oder Beschäftigte geführt, um z.B. bei Kreditgesuchen eine günstigere Debitorensaldoaufstellung machen zu können oder um die Zahl der Beschäftigten zu erhöhen, deren "Gehalt" sich der Vorstand selbst in die Tasche steckt)

- Buchung falscher Werte (z.B. bei Fremdwährungen)
- Buchung von Geschäftsvorgängen, die nicht buchungsfähig sind oder nicht mit einer (der getätigten) Buchung nachvollzogen werden können (z.B. schwebende Geschäfte, Sicherungshypotheken, Verpfändungen, Sicherungsübereignungen, Sicherungszeessionen, Eigentumsvorbehalte, Verpflichtungen aus Bürgschaften und Gefälligkeitswechseln ohne Berücksichtigung der Rückgriffsrechte, Verbuchung von Treuhandvermögen beim Treuhänder)

Sollten solche Positionen von Bedeutung sein, so wird eine entsprechende Mitteilung im Geschäftsbericht gefordert werden müssen ¹⁾.

- Falschbuchung richtiger Geschäftsvorfälle ²⁾

(Veränderung von Zahlen, falsche Übertragung im Journal, von Grundbüchern auf Nebenbücher, Verdrehung des Buchungssatzes, Doppel- und Mehrfachbuchungen, Verbuchung auf falsche Konten, Buchung ohne Gegenbuchung, fehlerhafte Rechenoperationen, Stornierung richtiger Buchungen, insbesondere zu den Bilanzstichtagen)

- fehlerhafte Buchungen im Zusammenhang mit EDV

(falsche Saldovorträge, undeutliche Eingabe von Daten, fehlerhaftes Programm) ³⁾

- Verfälschen von Buchungen und Belegen (§ 162 Abs. 5 AO)

(Rasuren, Radierungen, Tintentod, Fehlstellen, die später unrichtig ausgefüllt werden)

- Nichtverbuchen von Geschäftsvorfällen

(Nichtverbuchung von eingegangenen Zahlungen oder Warenlieferungen, zweiseitige Geschäfte ohne Rechnung, Zahlung von überhöhten Provisionen gegen zusätzliche Warenlieferungen, Lieferung einer

1) vgl. Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 160 vor Rdn. 170

2) bei der heute allgemein üblichen doppelten Buchhaltung sind solche Manipulationen kaum möglich

3) vgl. unten S. 59 ff

mangelfreien Sache anstelle einer mangelhaft gelieferten) ¹⁾

- Aufstellen falscher Konten ²⁾
 - Unterlassen der Buchführung ³⁾
 - Vernichten oder Beiseiteschaffen von Büchern und Buchungsunterlagen ⁴⁾
- Hierbei wird der Täter für das Fehlen der Unterlagen meist eine "plausible" Erklärung zur Hand haben, die fast immer schwer zu widerlegen sein wird.

2. Inventurdelikte

Zur Aufstellung einer Jahresbilanz müssen das Sachanlagevermögen sowie die Vorräte mengenmäßig erfaßt werden ⁵⁾. In Betrieben, in denen eine Lagerbuchführung besteht, können die Bestände mit Hilfe der Bestandskonten ermittelt werden. Die Abstimmung der Bestandskonten mit den am Lager befindlichen Beständen kann zu jeder beliebigen Zeit innerhalb eines Jahres geschehen ⁶⁾. In allen anderen Fällen muß zum Bilanzstichtag eine körperliche Bestandsaufnahme erfolgen.

-
- 1) Buchung für Nachlieferung nach § 480 BGB, z.B.: Aufwand an Warenausgang
 - 2) Verstoß gegen § 162 Abs. 3 AO
 - 3) Verstoß gegen § 38 HGB; im Falle des Konkurses strafbar nach § 239 Abs. 1 Nr. 3 KO bzw. § 240 Nr. 3 KO
 - 4) bei Konkurs strafbar nach § 239 Abs. 1 Nr. 4 KO oder § 240 Nr. 3 KO; weitere Straftatbestände, die erfüllt sein können: § 263 StGB, § 274 Abs. 1 Nr. 1 StGB
 - 5) Hülsemann, in Mommsen, Moderne Wirtschaftsdelikte, S. 118, führt an, daß nur noch selten ein Inventar, auch bei Aktiengesellschaften, anzutreffen ist, das den gesetzlichen Bestimmungen genügt. Es ist fraglich, ob diese Behauptung zutrifft, da Wirtschaftsprüfer und Betriebsprüfung die Angaben in aller Regel kontrollieren.
 - 6) Die Möglichkeit hierzu schafft § 39 Abs. 3 HGB, da die permanente Inventur als ein den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechendes Verfahren anerkannt ist; vgl. auch Abschnitt 30 Abs. 2 EStR 1969

Bei einer Lagerbuchhaltung ist eine Manipulation der Inventur schwerer durchzuführen als in einem Unternehmen, in dem der Bestand am Bilanzstichtag körperlich aufgenommen wird. Bei letzterem brauchen nur die Zahlenwerte der Bestandsaufnahme gefälscht werden, wohingegen im ersten Fall eine Abstimmung mit den Bestandskonten erfolgen muß (z.B. bei Scheinlieferungen). Die hierbei auftretenden Differenzen lassen sich auch später noch feststellen.

Je nach Zielrichtung des Täters lassen sich mit Hilfe einer unrichtigen Bestandsaufnahme (Inventur) eine günstigere oder ungünstigere Vermögenslage vortäuschen ¹⁾:

a) günstigere Vermögenslage

- Aufnahme von höheren Beständen als den tatsächlich vorhandenen
- Aufführung von nicht vorhandenen Objekten
- Aufführung von Gütern, die im wirtschaftlichen Eigentum eines anderen stehen

b) ungünstigere Vermögenslage

- Aufnahme von geringeren Beständen als den tatsächlich vorhandenen
- Nichtaufführen von vorhandenen Gütern
- Nichtaufführen von beiseitegeschafften eigenen Gütern

Oberflächliches Zählen oder fehlerhafte Rechenoperationen führen ebenso zu einer fehlerhaften Inventur, wie durch eine gegen die gesetzlichen Bewertungsvorschriften (§§ 40 HGB, 153 ff AktG) verstoßende Über- oder Unterbewertung der einzelnen Vermögenspositionen das Inventar verfälscht werden kann ²⁾.

In der Praxis lassen sich Inventurdifferenzen nicht vermeiden. Die Zahl der Fehlerquellen ist außerordentlich groß. Hier einige Beispiele:

1) vgl. dazu Hülsemann, in Mommsen, Moderne Wirtschaftsdelikte, S.118

2) vgl. dazu unten S. 77 ff

falsche Bestandsaufnahme ¹⁾, Diebstähle ²⁾, Warenbewegung und Abschreibung, Schwund, Wiegedifferenzen, Verschnitt usw., Verlust der Belege, Verwechseln der Belege ³⁾, Rechenfehler usw..

3. Automatische Datenverarbeitung

Besonders schwierig wird die Nachprüfung einer ordnungsmäßigen Buchführung in Betrieben mit einer automatischen Datenverarbeitung. Der Grund liegt einmal in der wesentlich höheren Zahl der Buchungsvorgänge, die mit Hilfe der elektronischen Datenverarbeitung (EDV) bewältigt werden. Die Unternehmen gestalten mit Hilfe der EDV ihre Buchhaltung differenzierter, so daß die Anzahl der Nebenbuchungen zunimmt. Zum anderen wird das Nachprüfen dadurch erschwert, daß die Vorstellungen über eine den GoB entsprechende Datenverarbeitung einem starken Wandel unterliegen. Man kann "in manchen Fällen nicht einmal mehr die Entstehung der Buchungsmethoden und damit möglicherweise spätere Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung" feststellen; es ist durchaus möglich, daß ein Versandhaus z.B. "Methoden der Verarbeitung des Buchungsstoffes mittels elektronischer Datenverarbeitungsanlagen entwickelt, die so betriebsindividuell sind, daß sie von allen bisherigen Verbuchungsgepflogenheiten abweichen und nur für ein einzelnes Unternehmen zweckmäßig und rationell sind" ⁴⁾.

Es läßt sich deshalb nicht der Schluß von einer unüblichen Datenverarbeitung auf eine fehlerhafte ziehen. Trotzdem scheint Skepsis angebracht, wenn ein Unternehmen die in der Literatur ⁵⁾ und im Einkommensteuerrecht (Abschn. 29 Abs. 2 Ziff. 5 und 6 EStR 1969)

1) vgl. Gössweiner-Saiko, AfK, Bd. 133, S. 93

2) die bei einer Lagerbuchführung nicht erfaßt werden

3) mit diesen Manipulationen wird oft ein Steuerstraftatbestand erfüllt sein

4) Schröder, Fragen der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung bei automatisierter Datenverarbeitung, S. 16

5) vgl. Schröder, a.a.O. S. 11 ff

geforderten Bedingungen an ein ordnungsmäßiges Datenverarbeitungsverfahren nicht erfüllt.

Die Software bei der EDV muß so gestaltet sein, daß sich jeder die Vermögenslage verändernde Geschäftsvorfall feststellen, belegen, erfassen und richtig systematisieren läßt¹⁾. Sofern die einzelnen Geschäftsvorfälle nicht zutreffend, zeitnah, in laufender Reihenfolge und dauerhaft erfaßt sind, liegt eine ordnungsmäßige Buchführung nicht vor.

Ein besonderes Problem für die Kontrolle der Lückenlosigkeit der Daten stellt sich bei einer Speicherung auf Lochkarten, Lochstreifen, Magnetbändern oder Filmen, da erst der Ausdruck der Daten die Kontrolle ermöglicht. "Ein Ausdruck verdichteter Zahlen genügt nur, wenn diese Zahlen ohne große Schwierigkeit in ihre Einzelbeträge aufgliedert werden können" (Abschn. 29 Abs. 6 EStR 1969).

Als besondere Manipulationsmöglichkeit im Rahmen der automatischen Datenverarbeitung stellt sich bei der Software das Arbeitsprogramm dar. Da das Arbeitsprogramm nicht nur den Computer steuert, sondern auch unmittelbar das Ergebnis der Buchführung beeinflusst, darf eine Kontrolle die Prüfung des Programms nicht ausklammern. Die praktischen Schwierigkeiten brauchen hier nicht weiter betont zu werden. In Abschn. 29 Abs. 6 EStR 1969 wird gefordert²⁾, daß Anweisungen, Erläuterungen und Organisationsbeschreibungen entsprechend den Büchern konventioneller Buchführung zehn Jahre lang aufzubewahren sind. Eine

1) vgl. Abschn. 29 Abs. 2 Ziff. 5 und 6 EStR 1969

2) Nach § 44 b HGB müssen Buchungsbelege 7 Jahre aufbewahrt werden. Über sonstige Unterlagen schweigt das Gesetz. Für diese soll jedoch auch eine gleich lange Aufbewahrungspflicht gelten (Mellewicz, Großk. AktG, § 149 Anm. 82). Eine Programmprüfung ist nicht erforderlich, wenn andere geeignete Dokumentationsunterlagen vorliegen (Lindemann und Nagel, Revision und Kontrolle bei automatisierter Datenverarbeitung, S. 64 ff).

wirksame Kontrolle wird aber erschwert, wenn das Unternehmen eine andere EDV - Anlage erhält, die eine gänzlich verschiedene Software fordert, so daß die alten Programme in ihrer ursprünglichen Form nicht mehr nachvollziehbar sind.

Abschließend bleibt festzuhalten, daß die Überprüfung einer mit Hilfe der EDV erstellten Buchführung ohne sachverständige Prüfer, die gleichzeitig fundierte Kenntnisse im Bereich der automatischen Datenverarbeitung haben, nahezu unmöglich ist ¹⁾.

IV. Die Auswirkung des § 149 auf die Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte

In § 149 fordert der Gesetzgeber für den Jahresabschluß, daß er "im Rahmen der Bewertungsvorschriften einen möglichst sicheren Einblick in die Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens" gibt. Für die Beurteilung einer tatbestandsmäßigen Darstellungs- oder Ergebnisfälschung ist die Klärung der Frage von Bedeutung, welche Auswirkung diese Feststellung des Gesetzgebers auf die Wahlrechte oder das Schätzungsermessen des Bilanzierenden hat.

Bei der in § 149 zum Ausdruck gekommenen Vorstellung des Gesetzgebers handelt es sich nicht nur "um eine programmatische Erklärung, sondern um einen Gesetzesbefehl mit unmittelbarer Rechtssatzwirkung"²⁾.

Je nach dem, wo man die Schwerpunkte dieser Vorschrift sehen möchte, lassen sich Auslegungspositionen einnehmen, die im Extremfall nur

1. den Einblick in die Vermögenslage ³⁾ oder
2. den Einblick in die Ertragslage ³⁾ oder

1) vgl. Schröder, Fragen der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung, S. 31
2) Claussen, AG 1968, S. 2; Gessler, Festschrift Deutsche Treuhandgesellschaft, S. 151

3) vgl. Döllnerer, BB 1965, S. 1405 sowie BB 1966, S. 629 ff; Gessler, Festschrift Deutsche Treuhandgesellschaft, S. 154, 158

3. einen durch die Worte "im Rahmen der Bewertungsvorschriften" eingeschränkten Einblick fordern ¹⁾.

Im ersten Fall wären die echten, realen Werte auszuweisen und eine Tageswertbilanz zu erstellen. Im zweiten Fall interessiert allein die Gewinn- und Verlustrechnung. Überhöhte oder zu niedrige Abschreibungen, Rückstellungen und Bewertungen von Anlagen und Umlaufgütern müßten verboten sein. Die dritte Meinung hält jede bilanzierende Maßnahme für erlaubt, die sich im Rahmen der gesetzlichen Bewertungsvorschriften bewegt.

Aus der Entstehungsgeschichte des § 149, insbesondere dem Vergleich mit § 129 AktG 1937, läßt sich nur der Anhaltspunkt gewinnen, daß die relativ bedeutungslose Vorschrift des § 129 Abs. 1 S.2 AktG 1937 im AktG 1965 nicht wiederholt werden sollte ²⁾, der Rechts- und der Wirtschaftsausschuß des Bundestages ³⁾ dem Gesellschaftsvorstand vielmehr bei der Aufstellung des Jahresabschlusses eine Richtschnur geben wollten ⁴⁾, die im Referenten- und im Regierungsentwurf ⁵⁾ nicht aufgenommen war. Man ließ sich von dem Gedanken leiten, daß eine allgemeine Vorschrift über die an den Jahresabschluß zu stellenden Forderungen voranzustellen sei, da die neuen Bewertungsvorschriften verschiedene Wahlrechte gewährten ⁶⁾.

Wenn diese Vorschrift einen Sinn haben soll, kann dieser nicht in dem Ausdruck einer uneingeschränkten Liberalität in der Anwendung der in §§ 153 ff eingeräumten Wahlrechte liegen. Dazu hätte es der Vorschrift

1) vgl. Saage, NBW 1966, S. 74; Wilhelmi, AG 1965, S. 188 sowie zu diesem ganzen Fragenkreis Claussen, AG 1968, S. 1ff

2) Claussen, AG 1968, S. 2

3) Kropff, AktG, S. 219

4) Gessler, Festschrift Deutsche Treuhandgesellschaft, S. 154

5) vgl. Erläuterungen zum Referentenentwurf, S. 306

6) Kropff, AktG, S. 219

nicht bedurft. Vielmehr ist die Funktion der Vorschrift darin zu suchen, die mißbräuchliche Ausnutzung der Wahlrechte zu verhindern ¹⁾.

Deshalb kann die einschränkende Auffassung von Forster, § 149 Abs. 1 S. 2 enge die Freiheit in der Wahl der Bewertungsmethode nur dort ein, wo eine an sich zulässige Bewertungsmethode offensichtlich nur deshalb gewählt werde, um den Einblick zu erschweren und damit die durch die Rechnungslegungsvorschriften verfolgte Zielsetzung zu vereiteln, mit dem Sinn und dem Wortlaut der Vorschrift nicht übereinstimmen ²⁾. Das mit der Forderung in § 149 zugleich verknüpfte Verbot beschränkt sich nicht auf eine "offensichtliche" Bilanzverschleierung ³⁾, noch wird eine Verschleierungsabsicht ⁴⁾ gefordert.

Eine vermittelnde, im Ergebnis aber zutreffende Interpretation vertritt Claussen ⁵⁾, wenn er § 149 Abs. 1 S. 2 und S. 3 wie folgt lesen will:

"Der Jahresabschluß ist klar und übersichtlich aufzustellen und muß zusammen mit dem Geschäftsbericht einen möglichst sicheren Einblick in die Ertrags- und Vermögenslage der Gesellschaft geben. In der Wahl der Aktivierungs- Passivierungs- und sonstiger Bewertungswahlrechte sowie in der Ausübung der Abschreibungswahlrechte ist die Gesellschaft im Rahmen der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung und der Branchenüblichkeit frei, es sei denn, die Auswirkungen der vorgenannten Wahlrechte würden im Ergebnis den Einblick in die Ertrags- und Vermögenslage mißbräuchlich und/oder unangemessen beeinträchtigen" ⁶⁾.

Damit werden für den Strafrechtler nicht sämtliche Schwierigkeiten bei der Beurteilung von Darstellungs- oder Ergebnisfälschungen bei den Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechten ausgeräumt. Immerhin läßt

1) ähnlich Gessler Festschrift Deutsche Treuhandgesellschaft, S. 155

2) Forster, WPg 1965, S. 585

3) Kropff, WPg 1966, S. 370

4) Döllerer, BB 1966, S. 629 f

5) Claussen, AG 1968, S. 3 f

6) im Ergebnis wohl zustimmend Kropff, AktG, S. 370 ff

eine solche Auffassung es zu, daß zwei verschiedene Unternehmen mit der gleichen Anfangsbilanz und den gleichen Geschäftsvorfällen eine unterschiedliche Schlußbilanz vorlegen ¹⁾. Hier bleibt festzuhalten, daß nicht jedes Handeln im Rahmen der vom Gesetzgeber vorgegebenen Bewertungsspielräume erlaubt ist und den Tatbestand des § 400 nicht erfüllen kann. Ein erhebliches Abweichen von den Branchengewohnheiten bei der Bilanzierung und Bewertung verschiedener Positionen erfüllt den Tatbestand des § 400 Nr. 1 ebenso wie ein unangemessenes Abweichen in nur einer Position ²⁾.

Maßstab für eine solche unzulässige Abweichung ist § 149 Abs. 1, wonach der Jahresabschluß einen möglichst sicheren Einblick in die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft zu geben hat.

V. Die Beurteilung von Bilanzmanipulationen in der Jahresbilanz im einzelnen

Schwerwiegende Bilanzveränderungen, wie sie um die Jahrhundertwende nicht selten beobachtet werden konnten, lassen sich heute nicht mehr feststellen ³⁾. Der Grund hierfür wird in den gesetzlich vorgeschriebenen aktienrechtlichen Pflichtprüfungen und anderen Prüfungsbestimmungen ⁴⁾, im Größerwerden der Unternehmen, bei denen verschiedene Mitarbeiter bei den Manipulationen mitwirken mußten, wie in den ständig erweiterten Vorschriften und Regeln über die Buchführung und

1) Die Verwirklichung der Vorstellung, daß zwei verschiedene Unternehmen mit gleicher Anfangsbilanz und gleichen Geschäftsvorfällen auch eine gleiche Schlußbilanz vorzulegen hätten, hat der Gesetzgeber nicht gewollt; Kropff, AktG, S. 370; a.A. offenbar Döllerer, BB 1965, S. 1405, 1409, 1411

2) z.B. bei der Behandlung der Gemeinkosten; vgl. Claussen, AG 1968, S. 4

3) Tiedemann, Gutachten, C 87; Marker, Bilanzfälschung, S. 210 m.w.N.

4) vgl. Marker, a.a.O. S. 211 Anm. 1

Bilanzierung ¹⁾ sowie in organisatorischen Maßnahmen innerhalb der Unternehmen einschließlich der durch die Einführung der EDV erschwerten Manipulationen in Form von Scheingeschäften, Schiebungen und falschen Bewertungen gesehen ²⁾. Das Problem fehlerhafter Bilanzierung hat sich weitgehend auf das Gebiet der Bewertung verschoben. Die genaueren Vorschriften des AktG 1965 über die Rechnungslegung haben den Raum für Manipulationen eingeengt, ohne aber den subjektiven Bilanzierungs- und Bewertungsspielraum der Unternehmensführung so einzuschränken, daß für Bilanzmanipulationen kein Raum mehr bleibt.

In diesem Abschnitt soll deshalb versucht werden, die Möglichkeiten und die Grenzen der Wertveränderungen verschiedener Bilanzpositionen aufzuzeigen. Dabei muß weitgehend mit der betriebswirtschaftlichen Terminologie gearbeitet werden, ohne die die bilanziellen Spielräume nicht deutlich werden.

Zweck des Jahresabschlusses ist die Rechenschaftslegung über die Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens ³⁾. Um dieses Ziel, die Information des Aufsichtsrats, der Aktionäre, Gläubiger, der Belegschaft und der Öffentlichkeit über den Stand der Aktiengesellschaft zu erreichen, hat der Gesetzgeber die Bilanzvorschriften durch verschiedene Novellierungen und Neufassungen des Aktiengesetzes ⁴⁾ so ausgestaltet, daß Gläubiger und Aktionäre vor falschen Informationen weitgehend geschützt sind, durch die sie über die Sicherheit der Realisierbarkeit

1) Regeln, die durch die Rechtsprechung und aufgrund zum Gewohnheitsrecht erstarkter GoB entwickelt worden sind

2) Tiedemann, Gutachten, C 87

3) Wöhe, Bilanzierung, S. 35

4) vgl. Notverordnung vom 19. 9. 1931 (RGBl. I S. 493) und vom 8. 12. 1931 (RGBl. I S. 699); Gesetz über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien vom 30. 1. 1937 (RGBl. I S. 107) sowie Gesetz über die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln und über Gewinn- und Verlustrechnung vom 23. 12. 1959 (BGBI. I S. 789); vgl. auch Meyer-Landrut in: Großkommentar AktG, Einleitung S. 4 ff

ihrer Ansprüche gegen die Gesellschaft bzw. über die Höhe ihrer Gewinnansprüche getäuscht werden oder zu Entscheidungen veranlaßt werden könnten, die sie bei umfassender richtiger Information nicht getroffen hätten.

Der Jahresabschluß kann diese Aufgabe jedoch nur erfüllen, wenn die der Beurteilung zugänglichen Informationen richtig sind. "Richtig" bedeutet dabei nicht nur rechnerisch richtig, da sich nicht alle in der Bilanz erscheinenden Zahlenwerte durch einfaches Addieren oder Subtrahieren oder an Hand von geschlossenen Verträgen ermitteln lassen ¹⁾. Das Hauptproblem richtiger Bilanzerstellung liegt in dem Umstand, daß sich ein Teil der Bilanzposten aus Vermögenswerten zusammensetzt, deren Wert sich im Zeitablauf verändert. Es ist deshalb nicht möglich, den Wertansatz dieser Wirtschaftsgüter an Hand von Belegen (z.B. über den Kaufpreis) einwandfrei nachzuweisen. Vielmehr müssen die Wirtschaftsgüter bewertet werden.

Hierbei lassen sich nun, je nach der Zielsetzung des Unternehmens, unterschiedliche Wertansätze begründen.

Schmalenbach ²⁾ hat dies wohl als einer der ersten Vertreter der Betriebswissenschaft ausgesprochen, als er zum Wertbegriff des § 40 HGB ausführte: "Unter dem Wert des § 40 ist nicht ein bestimmter Wert zu verstehen, sondern Wert ist hier derjenige Wert, den man anzuwenden hat, um zu einer sachgerechten Bilanz zu gelangen. Je nach Unternehmungsart, Bilanzobjekt und Überwiegenden Bilanzzwecken ist dieser Wert verschieden".

Ein Unternehmen, das seine Vermögens- und Gewinnlage günstiger darstellen möchte, um z.B. seine Kreditwürdigkeit unter Beweis zu stellen, wird bestrebt sein, höhere Wertansätze zu wählen als eine Aktiengesellschaft, die ihre Vermögens- und Ertragslage ungünstiger erscheinen lassen möchte, weil z.B. ein Großaktionär nach dem hieraus

1) Wöhe, Bilanzierung, S. 35

2) Schmalenbach, Dynamische Bilanz, S. 319

erhofften Kursrückgang billiger eine Mehrheitsbeteiligung erreichen will ¹⁾.

Der Gesetzgeber hat versucht, durch vorgeschriebene Mindest- und Höchstwertgrenzen die Gefahren für die verschiedenen Gruppen zu reduzieren. Da er sich jedoch nicht entschlossen hat, nur eine Bewertungsart für zulässig zu erklären ²⁾, hat er den Bilanzierenden eine Vielzahl von Bewertungswahlrechten eingeräumt, die jeweils für sich betrachtet, das Bilanzbild im allgemeinen nicht wesentlich verändern, deren einheitliche Anwendung aber in eine bestimmte Zielrichtung (z. B. ungünstigere Darstellung) starke Auswirkungen zeigen kann.

-
- 1) Hierbei handelt es sich um einen Verstoß gegen die Empfehlungen der Börsensachverständigenkommission beim Bundeswirtschaftsministerium zur Lösung der sogenannten Insider-Probleme (Fundstellennachweis bei Leistner, ZRP 1973, S. 201 Anm. 4, mit einer sehr kritischen Stellungnahme). In Teil A, Ziffer 1 der Empfehlungen der Sachverständigenkommission heißt es: "Mitglieder des Vorstandes und des Aufsichtsrates dürfen Geschäfte in börsennotierten oder öffentlich mit dem Hinweis der beabsichtigten Börseneinführung angebotenen Aktien, die von der Gesellschaft oder von einem ihr verbundenen Unternehmen ausgegeben sind (Insider-Papiere) zu keinem Zeitpunkt in keiner Weise unter Ausnutzung vertraulicher Informationen, die von Einfluß auf die Bewertung der Insider-Papiere sein können und von denen sie aufgrund ihrer Stellung Kenntnis erlangt haben, zu eigenem Vorteil oder zum Vorteil Dritter abschließen oder abschließen lassen".
 - 2) Es wäre z. B. denkbar, die steuerlichen Bewertungsmaßstäbe als allein anwendbar festzulegen. Inwieweit dies aus volkswirtschaftlichen oder gesamtstaatlichen Gründen sinnvoll und richtig wäre, soll hier nicht untersucht werden. Für die Zwecke des Strafrechts wäre eine klare Festlegung nur zu begrüßen. Der Rechtsausschuß des Bundestages spricht selbst von erheblichem "Spielraum bei der Wahl der Bewertungs- und Abschreibungsmethoden", vgl.: Schriftlicher Bericht des Rechtsausschusses über die von der Bundesregierung eingebrachten Entwürfe a) eines Aktiengesetzes, b) eines Einführungsgesetzes zum Aktiengesetz ... Bericht des Abgeordneten Dr. Wilhelmi zu BT-Drucksache IV/3296 zu § 142, S. 27

Ein Unternehmen, das sich in einer schwierigen wirtschaftlichen Lage befindet, kann diesen Umstand möglicherweise längere Zeit verheimlichen, indem es, den Rahmen der gesetzlich zulässigen Bilanzierungs- und Bewertungsspielräume voll ausschöpfend, einseitig hohe Wertansätze für seine Wirtschaftsgüter wählt. Die Strafbarkeit oder die Strafwürdigkeit eines solchen Verhaltens soll nun im Einzelfall genauer untersucht werden.

1. Bilanzierungswahlrechte ¹⁾

Ein Bilanzierungswahlrecht überläßt dem Vorstand die Entscheidung, ob er für ein Wirtschaftsgut in der Bilanz überhaupt ein Aktivum oder Passivum ansetzen will oder nicht ²⁾. Die in der Bilanz ausgewiesenen Vermögenswerte ergeben, selbst bei Berücksichtigung der durch Ausübung von Bewertungswahlrechten entstandenen "stillen Reserven", nur ein unvollständiges Bild über den Gesamtwert eines Unternehmens, werden nicht noch bestimmte Positionen zusätzlich in Betracht gezogen, für die der Gesetzgeber weitgehende Bilanzierungswahlrechte eingeräumt hat.

a) Immaterielle Anlagewerte ³⁾

Bei immateriellen Anlagewerten (z.B. Lizenzen, Patente, Markenrechte, Konzessionen, Know-how, nicht geschützte Erfindungen, Kundenkarteien,

-
- 1) Auf die von Wöhe, Bilanzierung, S. 188, aufgeworfene Frage, ob nicht das Bilanzierungswahlrecht ein Grenzfall eines Bewertungswahlrechtes sei, soll hier nicht eingegangen werden, da die Unterscheidung beider Wahlrechte hier eine bessere systematische Ordnung ermöglicht.
 - 2) Zum Begriff des Wirtschaftsgutes vgl. Weber, Zur Lehre vom Wirtschaftsgut; May, Das Wirtschaftsgut. Der Begriff Wirtschaftsgut soll hier in dem Sinne gebraucht werden, daß er Sachwerte, Rechte, Verpflichtungen und immaterielle Werte, die nicht zu den Rechten zählen, umschließt.
 - 3) vgl. zu diesem Themenkreis Mutze, Aktivierung und Bewertung immaterieller Wirtschaftsgüter

EDV-Programme u.s.w.)¹⁾, die entgeltlich erworben worden sind, hat das Unternehmen ein Aktivierungswahlrecht (§ 153 Abs. 3), das folgende Entscheidungsmöglichkeiten enthält:

1. der entgeltlich erworbene Anlagewert braucht überhaupt nicht aktiviert zu werden,
2. er kann voll aktiviert werden,
3. er kann teilweise aktiviert werden²⁾.

Darüberhinaus können ganz oder teilweise aktivierte immaterielle Anlagewerte im Jahr des Erwerbes ganz oder zum Teil abgeschrieben werden. Das Wahlrecht braucht für die Anlagegegenstände nicht einheitlich ausgeübt zu werden³⁾.

Diese verschiedenen Möglichkeiten für den Wertansatz immaterieller Anlagewerte in der Handelsbilanz können deren Aussage über die Vermögenssituation und Ertragslage wesentlich verändern. Der bereits während der Beratungen des Gesetzentwurfs gestellte Antrag, auch für immaterielle Anlagewerte in Analogie zu § 5 Abs. 2 EStG eine Aktivierungspflicht einzuführen⁴⁾, wurde abgelehnt, so daß nach derzeitiger Rechtslage keine Aktivierungspflicht besteht⁵⁾.

Ein Unterfall immaterieller Anlagewerte sind die Kosten der Gründung und Ingangsetzung des Geschäftsbetriebes. Im Gegensatz zu den Aufwendungen für die Gründung und die Kapitalbeschaffung (§ 153 Abs. 4 S. 1) dürfen "die Kosten für die Ingangsetzung des Geschäftsbetriebs der Gesellschaft" aktiviert werden (§ 153 Abs. 4 S. 2).

1) vgl. Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 153 Anm. 115

2) vgl. Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 153 Anm. 117, 118; Mutze, WPg 1965, S. 170

3) Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 153 Anm. 118

4) vgl. Kropff, WPg 1964, S. 566

5) a. A. Döllerer, BB 1965, S. 1408, der aus dem Grundsatz der Vollständigkeit der Bilanz entgegen dem Gesetzeswortlaut eine Aktivierungspflicht herleiten will.

"Zu den Kosten der Ingangsetzung des Geschäftsbetriebes gehören alle Aufwendungen, die gemacht werden im Interesse des Aufbaus, der Innen- und Außenorganisation des Unternehmens, der Ingangsetzung und der Ausübung des Betriebes, also nicht nur die Betriebsaufwendungen im engeren Sinne, sondern auch die Kosten der Betriebsverwaltungs- und Vertriebsorganisation" 1).

Durch die Möglichkeiten,

1. die Ingangsetzungskosten voll, nicht oder teilweise zu aktivieren,
2. die Ingangsetzungskosten mit 20 % oder mehr abzuschreiben und
3. den Abschreibungsbeginn für die Ingangsetzungskosten zu bestimmen²⁾,

kann die Unternehmensführung auf den Gewinnausweis und die Zahlung von Dividenden in den ersten Jahren nach Geschäftsaufnahme wesentlichen Einfluß ausüben. Die Gefahr für die Öffentlichkeit und die Aktionäre liegt hier weniger in dem Umstand, daß eine Gesellschaft mit Gewinnausschüttungen zurückhaltend ist und den Einblick in die Vermögens- und Ertragssituation schlechter darstellt, als vielmehr darin, daß die Aktivierung von Kosten für die Ingangsetzung Gewinnausschüttungen ermöglicht, die nicht "verdient" worden sind und nicht durch entsprechende Erträge in der Zukunft gedeckt werden können. Z. B. wäre es möglich, daß eine Gesellschaft schon während des Aufbaus einer großen Vertriebsorganisation (z.B. für Wertpapiere) nach Aktivierung der Aufbaukosten Gewinne ausschüttet, ohne daß später die Kosten der Vertriebsorganisation in angemessenem Verhältnis zu deren Leistungen stehen. Das Unternehmen erleidet in späteren Jahren Verluste dadurch, daß die Vertriebsorganisation in Wahrheit den "geschützten" Wert nicht hat (wie z.B. im Fall der IOS)³⁾.

1) Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 153 Anm. 125

2) Die Abschreibung muß beginnen, wenn die Einrichtung des Betriebes im wesentlichen abgeschlossen ist; Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 153 Anm. 127

3) Aus steuerlichen Gründen ist eine Aktivierung von Ingangsetzungsaufwendungen, sofern überhaupt möglich, nicht angebracht, weil sie Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 1 EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 KStG und § 4 Abs. 4 EStG) sind, die ggf. nach § 10 d EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 KStG als Verlust vorgetragen werden können.

Es läßt sich somit feststellen, daß das vom Gesetzgeber als Bilanzierungshilfe ¹⁾ eingeräumte Wahlrecht für die Aktivierung der Ingangsetzungskosten des Geschäftsbetriebes zur Beeinflussung des Vermögens- und Gewinnausweises verwandt werden kann. Zudem besteht die Gefahr, daß die Aktivierung überhöhter Ingangsetzungskosten zur Ausschüttung von Scheingewinnen führt, durch die Kursmanipulationen möglich sind. Die gleiche Gefahr besteht bei der Aktivierung aller selbstgeschaffenen immateriellen Anlagewerte.

b) Firmenwert und Verschmelzungswert ²⁾

Für den derivativen Geschäfts- oder Firmenwert ³⁾ hat der Gesetzgeber im Gegensatz zum Verbot der Aktivierung des originären Wertes (§ 153 Abs. 5 S. 1) ein Aktivierungswahlrecht eingeräumt (§ 153 Abs. 5 S. 2). Zur Ausübung dieses Wahlrechtes muß zuerst die Höhe des derivativen Firmenwertes festgestellt werden. Wegen der Bewertungsspielräume hinsichtlich der mit dem Unternehmen erworbenen Wirtschaftsgüter, die eine exakte Berechnung unmöglich machen, lassen sich die Anschaffungskosten für den derivativen Firmenwert nach oben oder unten leicht verändern.

Beispiel: Kaufpreis des Unternehmens: 1.000.000 DM

Buchwert des Vermögens	1.050.000	
geschätzte stille Rücklagen	250.000	
Teilwerte des Vermögens	1.300.000	DM
Buchwerte der Verbindlichkeiten	400.000	
geschätzte stille Rücklagen in Rückstellungen	40.000	
Teilwerte der Verbindlichkeiten	360.000	DM
Reinvermögen	940.000	DM
derivativer Firmenwert	60.000	DM

1) Kropf, WPg 1964, S.566, WPg 1966, S. 372; Wöhe, Bilanzierung, S. 485; Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 153 Anm. 123

2) zur steuerlichen Regelung vgl. Gubbels, Handbuch, S. 387 f

Es läßt sich eine Abhängigkeit des derivativen Firmenwertes von der Schätzung der stillen Rücklagen feststellen. Werden die stillen Rücklagen (beim Vermögen und bei den Rückstellungen) zu hoch geschätzt, erhöht sich das Reinvermögen um diesen Betrag, der derivative Firmenwert als Unterschiedsbetrag zwischen Kaufpreis und Reinvermögen sinkt. Schätzt man die stillen Rücklagen im gewählten Beispiel um 60.000 DM höher, beträgt der derivative Firmenwert 0 DM. Werden hingegen die stillen Rücklagen niedriger geschätzt, erhöht sich der derivative Firmenwert um die entstehende Differenz.

Diese "Schätzungen" erlauben es, den Ausweis des Periodengewinns zu beeinflussen. Auch hierfür ein Beispiel:

Bei Abschreibung des derivativen Firmenwerts von 60.000 DM in fünf Jahren (§ 153 Abs. 5 S. 3) vermindert sich der sonst auszuweisende Gewinn um 12.000 DM jährlich. Bei sofortiger Abschreibung oder kürzerer Abschreibungsdauer vermindert sich der Gewinn entsprechend stärker ¹⁾.

Überträgt der Käufer hingegen den derivativen Firmenwert von 60.000 DM auf langfristig abschreibungsfähige Güter (z.B. bewertet er Gebäude um diesen Betrag höher), verteilt sich die den Gewinn mindernde Abschreibung auf einen längeren Zeitraum (z.B. 20 Jahre, wodurch die Gewinnminderung nur 3.000 DM jährlich beträgt). Der Betriebsgewinn wird erhöht ²⁾.

Entsprechend tritt ein niedrigerer Gewinnausweis ein, wenn langfristig

3) den Wert, um den der Kaufpreis das übernommene Reinvermögen zum Zeitpunkt der Übernahme übersteigt

1) Im Steuerrecht ist nach § 5 Abs. 2 EStG für den derivativen Firmenwert ein Aktivposten in Höhe der Anschaffungskosten oder des niedrigeren Teilwertes anzusetzen (§ 6 Abs. 1 Ziff. 2 S. 1, 2). Eine Abschreibung wie im Handelsrecht ist steuerrechtlich unzulässig.

2) Auf den Zeitraum von 20 Jahren hingegen bleibt das Gesamtergebnis gleich. Es findet nur eine Gewinnverschiebung statt.

abschreibungsfähige Güter niedriger und der derivative Firmenwert erhöht angesetzt werden (z.B. werden Gebäude durch geringere Schätzung der stillen Rücklagen um 40.000 niedriger bewertet, steigt der derivative Firmenwert um diesen Betrag). Die Gewinnminderungsquote beträgt in dem Abschreibungszeitraum von 5 Jahren jährlich 20.000 DM (60.000 DM derivativer Firmenwert zzgl. 40.000 DM verminderte Schätzung).

Ein ähnliches Ergebnis kann erzielt werden, wenn kurzfristig abzuschreibende Güter höher und der derivative Firmenwert entsprechend niedriger angesetzt werden ¹⁾.

Ein dem derivativen Firmenwert im Prinzip ähnlicher Verschmelzungsmehrwert kann entstehen, wenn bei der Verschmelzung von Aktiengesellschaften die Summe der Bilanzwerte der Übertragenen Gesellschaft niedriger als die von der Übernehmenden Gesellschaft gewährte Gegenleistung ist. § 348 Abs. 1 verbietet einen höheren Bilanzansatz der Anschaffungskosten, als in der Schlußbilanz der Übertragenen Gesellschaft Werte ausgewiesen sind. Der Verschmelzungsmehrwert kann ebenso wie der derivative Firmenwert durch Veränderung der Schlußbilanz beeinflusst werden.

c) Die Bilanzierung von Leasingverhältnissen ²⁾

Während Miet- und Pachtverhältnisse (§§ 535 ff, 589 ff BGB) nicht in die Bilanz eingesetzt werden ³⁾, besteht über die Bilanzierung von Leasingverhältnissen keine einheitliche Auffassung. Das Institut der

1) Wegen des grundsätzlichen Verbots der Abschreibung im Steuerrecht und des Aktivierungszwanges des Firmenwertes kommt es zudem bei Übertragung des Firmenwertes auf abschreibungsfähige Wirtschaftsgüter zu einer zeitweilig geringeren Steuerbelastung.

2) zur steuerlichen Behandlung vgl. Gübbels, Handbuch, S. 192 ff

3) vgl. Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 149 Anm. 47 ff

Wirtschaftsprüfer hat in einem Gutachten im Jahre 1970 festgestellt, daß es eine verbindliche Stellungnahme zur Frage der Bilanzierung eines Leasinggegenstandes beim Leasinggeber oder Leasingnehmer nicht abgeben kann, da sich infolge der fehlenden Erfahrungen noch keine gefestigte Meinung der beteiligten Wirtschaftskreise herausgebildet habe ¹⁾. Dabei ist der Bereich "Leasing" im Wirtschaftsleben immer häufiger anzutreffen, was sich in der ständigen Neugründung von Leasinggesellschaften zeigt. Die Meinungsverschiedenheiten sind darauf zurückzuführen, daß es an einer klaren Begriffsbestimmung für Leasing fehlt. "Leasing" kennzeichnet ein in den Vereinigten Staaten von Nordamerika entwickeltes Investitions- und Finanzierungsinstrument, das in seinem Vertragstypus die entgeltliche Gebrauchs- oder Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern zum Gegenstand hat, wobei es sich um Wirtschaftsgüter handelt, die bisher nicht gemietet, sondern gekauft wurden.

Man unterscheidet im wesentlichen zwei Leasingformen: das Operating Leasing und das Finanzierungsleasing. Ihre Bilanzierung ist für das Steuerrecht durch die jüngste Rechtsprechung des BFH ²⁾ weitgehend geklärt.

aa) Operating Leasing

Beim Operating Leasing vereinbaren die Vertragspartner eine jederzeitige Kündbarkeit ihres Verhältnisses unter Einhaltung bestimmter, oft kurzer Fristen ³⁾. Die enge Bindung des Operating Leasing an den Vertragstypus des Mietvertrages führte zu einer Bilanzierung der Leasinggegenstände beim Leasinggeber als Anlagevermögen ⁴⁾. Der Leasingnehmer

1) abgedruckt in WPg 1970, S. 195 ff

2) Urteile vom 26. 1. 1970 in BStBl 1970 II S. 264; vom 1. 10. 1970 in BStBl 1971 II S. 34 und vom 18. 11. 1970 in BStBl 1971 II S. 133

3) Havermann, Leasing, S. 22

4) Für eine Bilanzierung im Umlaufvermögen spricht sich Wagner, DB 1970, S. 597 ff, aus. Diese Streitfrage ist wegen der möglichen Zahlung von Investitionssteuern steuerrechtlich von Belang.

bilanzierte nicht. Dieses Verfahren ist solange nicht zu beanstanden, wie nicht durch überhöhte Zahlungen an den Leasinggeber zu Beginn des Leasings faktisch Vorauszahlungen für einen späteren Zeitraum erbracht werden. In diesem Fall müßte beim Leasingnehmer ein Teil der Raten entsprechend der Mietvorauszahlungen aktiviert und beim Leasinggeber passiviert werden.

bb) Finanzierungsleasing

Beim Finanzierungsleasing wird der Vertrag über eine bestimmte Zeit - Grundmietzeit - abgeschlossen, die bei ordnungsgemäßer Erfüllung nicht kündbar ist. Die in der Grundmietzeit zu entrichtenden Raten decken sämtliche Kosten und einen entsprechenden Gewinn des Leasinggebers. Die Verträge enthalten i.d.R. eine Optionsklausel (Kauf oder Verlängerung der Mietzeit).

Ausgehend von der nach den GoB geforderten wirtschaftlichen Betrachtungsweise ¹⁾ ist eine Aktivierung beim Leasingnehmer immer dann zu fordern, wenn dieser bei typischem Geschehensablauf aufgrund seiner tatsächlichen Herrschaftsgewalt über den Leasinggegenstand den Leasinggeber für dauernd von der Einwirkung auf den Leasinggegenstand ausschließen kann, so daß ein Herausgabeanspruch des Leasinggebers keine wirtschaftliche Bedeutung mehr hat ²⁾.

Gegen diese Auffassung hat sich insbesondere Lotte Knapp ³⁾ gewandt, die die Aktivierung des Leasinggegenstandes beim Leasingnehmer für optionslose Leasingverträge und Verträge mit Verlängerungsoption verneint, weil dem Leasingnehmer ein positives Verfügungsrecht über die Substanz fehle ⁴⁾.

1) Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 149 Anm. 50; Brüggemann-Würdinger, HGB, § 39 Anm. 8

2) vgl. BFH-Urt. vom 27. 1. 1970, BStBl 1970 II S. 264 sowie vom 18. 11. 1970, BStBl 1971 II S. 133

3) Knapp, DB 1971, S. 685 ff

4) Zweifel an einer Gleichbehandlung des Leasingvertrages im Steuer- und Handelsrecht hat Littmann, DStR 1970, S. 302 ff, geäußert.

cc) Beurteilung

Eine einheitliche Bilanzierungsweise für Leasingverträge läßt sich wegen einer fehlenden klaren Begriffsbestimmung und wegen der Verschiedenartigkeit der Verträge, die aufgrund der Vertragsfreiheit zulässig und legitim sind, noch nicht festlegen. Eine herrschende Meinung hat sich noch nicht herausgebildet.

Wegen der zunehmenden Bedeutung von Leasingunternehmen ¹⁾ und der von ihnen angebotenen Investitions- und Finanzierungshilfen ist eine Klärung notwendig. Der durch die noch nicht gefestigte Auffassung über die Bilanzierungsweise den Unternehmen eingeräumte Ermessensspielraum beim Ansatz von Leasinggegenständen in der Bilanz kann deshalb leicht mißbraucht werden. Die Bilanz eines Unternehmens, das einen Großteil seiner Neuinvestitionen mit Hilfe des Finanzierungsleasings durchführt und keine Aktivierung vornimmt, hat in verschiedenen Bilanzpositionen eine völlig andere Zusammensetzung als ein Unternehmen, das die Neuinvestitionen durch Kredite finanziert. Beim Finanzierungsleasing ist die Relation z.B. zwischen Umsatz und Anlagevermögen wesentlich günstiger als bei der Finanzierung mit Hilfe von Krediten. Die Liquiditätslage stellt sich völlig verschieden dar ²⁾.

Auf der anderen Seite muß vermieden werden, daß normale Miet- oder Pachtverträge nur durch Umbenennung in die Bilanz Eingang finden können. Es wäre deshalb zu prüfen, ob nicht in der Bilanz für Leasingverträge ein gesonderter Ausweis zu fordern ist. Dabei müßte der Wert der im Unternehmen eingesetzten Wirtschaftsgüter sowie die daraus resultierende Belastung ersichtlich sein.

1) bei denen selten die Gesellschaftsform der AG gewählt worden ist. Viele Unternehmen sind GmbH.

2) was sie im Einzelfall auch wirklich ist, so daß sich das Bild insofern richtig darstellt.

2. Bewertungswahlrechte

Ein Bewertungswahlrecht setzt voraus, daß ein Ansatz in die Bilanz aufgenommen werden muß, es dem Unternehmen aber überlassen bleibt, zwischen zwei oder mehreren Werten eine Entscheidung zu treffen ¹⁾. Bewertungsentscheidungen bei einer Bilanzierung sind allgemein dort vorzunehmen, wo

- entweder der Marktpreis am Stichtag von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten verschieden ist,
- Marktpreise nicht vorhanden sind oder
- Marktpreise zur Bewertung als ungeeignet angesehen werden oder
- Marktpreise zwar Ausgangspunkt der Bewertung sind, aber das Problem ihrer Zurechnung auf einzelne Wirtschaftsgüter nicht exakt gelöst werden kann ²⁾.

Die Bewertung in der Bilanz wird vom Prinzip kaufmännischer Vorsicht beherrscht ³⁾. Hieraus lassen sich für die Bilanzpositionen folgende Grundprinzipien ableiten:

- das Realisationsprinzip,
wonach Gewinne erst dann ausgewiesen werden dürfen, wenn sie durch den Umsatzprozeß in Erscheinung getreten sind ⁴⁾;
- das Vorsichtsprinzip,
das die Frage regelt, welcher Wertansatz unter ungewissen Erwartungen gewählt werden muß ⁵⁾;
- das Niederstwertprinzip
bei der Bewertung von Vermögensgegenständen, das besagt, daß von zwei möglichen Wertansätzen (z.B. Anschaffungs- oder Herstellungs-

1) vgl. zum Bewertungsproblem die kritischen Ausführungen von Horn, Bewertungsproblem, S. 7 ff; für die Steuerbilanz, Jacob, Bewertungsproblem

2) Wöhe, Bilanzierung, S. 244

3) vgl. Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 149 Anm. 82 f; Kropff, Bilanzwahrheit, S. 320; Wöhe, Bilanzierung, S. 245

4) Leffson, Grundsätze, S. 182

5) Leffson, Grundsätze, S. 335 ff

kosten oder Börsen- oder Marktpreis) jeweils der niedrigere angesetzt werden muß oder darf. Der niedrigere der beiden zur Wahl stehenden Werte bildet bei strenger Anwendung des Prinzips, eine Forderung des § 155, die obere Wertgrenze, die nicht überschritten werden darf ¹⁾. Verbindlichkeiten, deren Tageswert unter den Anschaffungskosten liegt, sind mit den Anschaffungskosten zu bewerten. Ein über die Anschaffungskosten gestiegener Tageswert muß passiviert werden.

- das Imparitätsprinzip,

wonach nicht verwirklichte Gewinne anders als nicht verwirklichte Verluste behandelt werden ²⁾.

a) Die Wertansätze des Anlagevermögens

Das Aktiengesetz unterscheidet bei den Vermögensgegenständen zwei Gruppen:

1. Gegenstände des Anlagevermögens (§§ 153 und 154)
2. Gegenstände des Umlaufvermögens (§ 155).

Einteilungskriterium ist der Zeitraum, in dem sich ein Vermögensgegenstand nach seiner Zweckbestimmung in der Regel im Betrieb befindet ³⁾. Anlagevermögen sind die Gegenstände, die "am Abschlußstichtag bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb der Gesellschaft zu dienen" (§ 152 Abs. 1). Ausgangswert für die Bewertung der Gegenstände des Anlagevermögens sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 153 Abs. 1).

aa) Anschaffungskosten

Im Aktiengesetz fehlt eine Definition des Begriffes der "Anschaffungs-

-
- 1) Bei Gütern des Anlagevermögens besteht bei vorübergehender Wertminderung ein Wahlrecht zwischen dem bisherigen Buchwert oder dem niedrigeren Wert am Bilanzstichtag (gemildertes Niederstwertprinzip). Bei dauernder Wertminderung gilt das strenge Niederstwertprinzip, vgl. Wöhe, Bilanzierung, S. 244
 - 2) vgl. Wöhe, Bilanzierung, S. 255 sowie Leffson, Grundsätze, S. 182
 - 3) vgl. Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 152 Anm. 2 ff

kosten" ¹⁾. Nach den GoB gehören zu den Anschaffungskosten die Gegenwerte, die ein Unternehmen aufwenden muß, um ein Wirtschaftsgut zu beschaffen und einsatzfähig zu machen. Die Anschaffungskosten setzen sich aus dem Anschaffungspreis (Rechnungspreis) und den Nebenkosten zusammen, die bei der Beschaffung und der Herstellung der Betriebsbereitschaft des Wirtschaftsgutes entstehen ²⁾.

Während der Anschaffungspreis an Hand von Rechnungen eindeutig nachgewiesen werden kann, müssen die Nebenkosten oft ermittelt werden (z.B. anteilige Frachtkosten, Provisionen, Anfuhrkosten, Zölle, Versicherungen u.ä.). Unbedeutende Nebenkosten oder solche, deren Ermittlungsaufwand in keinem angemessenen Verhältnis zur Höhe der Anschaffungsnebenkosten steht, brauchen nicht aktiviert zu werden ³⁾. In allen anderen Fällen sind die Gegenstände des Anlagevermögens mit den gesamten Anschaffungskosten anzusetzen (§ 153 Abs. 1) ⁴⁾. Subventionen und Zuschüsse Dritter vermindern die Anschaffungskosten. Da jedoch dem Unternehmen in der Steuerbilanz ein Wahlrecht eingeräumt wird ⁵⁾, ob es die Subventionen oder Zuschüsse als Betriebseinnahmen erfolgswirksam ansetzt und das Wirtschaftsgut ungekürzt aktiviert oder ob es sie erfolgsneutral behandelt, indem es die Anschaffungskosten um die Zuschüsse und Subventionen kürzt, wird dieses Wahlrecht auch für die Handelsbilanz zugelassen ⁶⁾.

Ein weiteres Aktivierungsrecht besteht beim Anfall von Fremdkapitalzinsen, die entstehen, wenn das Unternehmen Fremdkapital zur

1) vgl. Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 153 Anm. 11; Falk-Gril-Latsch, Steuerbilanz, S. 103

2) vgl. Fürst, Bilanzierungsgrundsätze in der Praxis, S. 64 f; Wöhe, Bilanzierung, S. 257

3) vgl. Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 153 Anm. 13

4) im Gegensatz zu § 133 Ziff. 1 AktG 1937. Dort "durften" Gegenstände des Anlagevermögens "höchstens" mit den Anschaffungskosten angesetzt werden.

5) Urt. des BFH vom 4. 11. 1965, BStBl 1966 III S. 167

6) vgl. Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 153 Anm. 21

Anzahlung oder Vorfinanzierung einer Anlage einsetzen muß¹⁾. Grundsätzlich stellen Fremdkapitalzinsen für Kredite, die zur Finanzierung von Anschaffungen aufgenommen worden sind, keine aktivierbaren Anschaffungsnebenkosten dar, weil der Wert der Anschaffung durch die Art der Finanzierung nicht erhöht wird. Wenn jedoch die Herstellung von Anlagen mit längerer Bauzeit durch Anzahlungen oder Vorauszahlungen dem Lieferanten "vorfinanziert" wird, vermindern sich die Anschaffungskosten indirekt. Der Hersteller kann die Anlage billiger anbieten, da ihm für den vorfinanzierten Betrag keine Kapitalkosten entstanden sind. Ohne Vorfinanzierung durch den Abnehmer hätte er diese Kosten in seine Kalkulation mit einbeziehen müssen. Die Anschaffungskosten hätten sich um diesen Betrag erhöht.

Nach § 6b EStG besteht die Möglichkeit, bestimmte Veräußerungsgewinne von den Anschaffungskosten der Ersatzbeschaffung abzusetzen. Der Restbetrag gilt als Anschaffungskosten für das neue Wirtschaftsgut (§ 6b Abs. 5 EStG). Bei Ausscheiden eines Wirtschaftsgutes infolge höherer Gewalt oder infolge oder zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs (z.B. drohende Enteignung) darf das Unternehmen das Ersatzwirtschaftsgut um den Betrag niedriger ansetzen, um den die Entschädigung den Buchwert des ausgeschiedenen Wirtschaftsgutes übersteigt²⁾.

Ein Aktivierungswahlrecht hat der Betrieb beim unentgeltlichen Erwerb von Wirtschaftsgütern³⁾.

Ergebnis:

Die den Unternehmen bei der Berechnung der Anschaffungskosten eingeräumten Wahlrechte (und damit verbundenen Manipulationsmöglichkeiten) sind gering. Nur in einzelnen Sonderbestimmungen wird den Unternehmen

1) Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 153 Anm. 48

2) Wöhe, Bilanzierung, S. 263

3) Wöhe, Bilanzierung, S. 264; im Gegensatz zur Steuerbilanz, wo nach § 7 Abs. 2 EStDV eine Aktivierungspflicht besteht. Zu weiteren Sonderfragen vgl. Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 153 Anm. 25 ff

ein Wahlrecht eingeräumt, das größere Auswirkungen haben kann.

Bei den Anschaffungsnebenkosten hingegen lassen sich nicht leicht aufzudeckende Manipulationen vornehmen ¹⁾. Außer Betracht geblieben ist in diesem Zusammenhang das weite Feld der Möglichkeiten, die sich ergeben, wenn mit Geschäftspartnern, ggf. im Gegenseitigkeitsverhältnis, nicht marktgerechte Preise vereinbart werden, so daß der für die Anschaffungskosten zugrundegelegte Rechnungspreis manipuliert ist.

bb) Herstellungskosten

Wesentlich umfangreicher sind die Möglichkeiten, die Wertansätze bei den Herstellungskosten für ganz oder teilweise selbst erstellte Güter (Halbfabrikate, Fertigfabrikate, für den eigenen Betrieb erstellte Werkzeuge, Maschinen, Anlagen o.ä.) verschieden darzustellen. Der Hauptgrund hierfür liegt darin, daß sich die Herstellungskosten aus einer Vielzahl von Kostenarten zusammensetzen, die bei der Erstellung einer Betriebsleistung anfallen ²⁾. Zudem definieren Betriebswirtschaft, Handels- und Steuerrecht die Herstellungskosten, jeweils entsprechend ihrer anderen Zielsetzung, verschieden.

Im Steuerrecht werden von der Finanzverwaltung als Herstellungskosten die Aufwendungen angesehen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Erzeugnisses entstehen ³⁾. Das Aktiengesetz umschreibt den Begriff der Herstellungskosten in § 153 Abs. 2 wie folgt:

"Bei der Berechnung der Herstellungskosten dürfen in angemessenem Umfang Abnutzungen und sonstige Wertminderungen sowie angemessene Teile der Betriebs- und Verwaltungskosten eingerechnet werden, die auf den Zeitraum der Herstellung entfallen; Vertriebskosten gelten nicht als Betriebs- und Verwaltungskosten".

1) vgl. Gössweiner-Saiko in AfK Bd. 128 S. 149

2) vgl. Fürst, Bilanzierungsgrundsätze, S. 69

3) Abschn. 33 EStR 1969

Das aktienrechtliche Herstellungskostenschema umfaßt im Prinzip somit folgende Kosten ¹⁾:

Fertigungsmaterial	
Materialgemeinkosten	Stoffkosten
Fertigungslöhne	
Fertigungsgemeinkosten	
Sondereinzel- und Sonder-	
gemeinkosten der Fertigung	Fertigungskosten
	Entwicklungs-, Versuchs- und
	Konstruktionskosten
	Verwaltungskosten
	aktienrechtliche Herstellungs-
	kosten
	=====

Die Betriebswissenschaft betrachtet die Herstellungskosten als einen Teil der Selbstkosten. Das allgemeine Kalkulationsschema setzt sich folgendermaßen zusammen ²⁾:

Fertigungsmaterial	
Materialgemeinkosten	Materialkosten
Fertigungslohn	
Fertigungsgemeinkosten	Fertigungskosten
	Sonderkosten der Fertigung
	Herstellungskosten
	Verwaltungsgemeinkosten
	Vertriebsgemeinkosten
	Sonderkosten des Vertriebs
	Selbstkosten
	=====

Neben der Schwierigkeit der Beantwortung der Frage, welche Bestandteile der Herstellungskosten in der Bilanz aktiviert werden müssen bzw. dürfen, stellt sich das Problem der Ermittlung der absoluten Beträge für die einzelnen Kostenarten.

1) Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 155 Anm. 38

2) nach Wöhe, Bilanzierung, S. 268

Wöhe ¹⁾ sieht vier Gründe hierfür:

- einmal sei die Verteilung der Gemeinkosten auf Kostenstellen und Kostenträger in der Kostenrechnung schwierig;
- zum anderen dürften nicht alle Bestandteile der betriebswirtschaftlichen Herstellungskosten in der Bilanz aktiviert werden (z.B. bei den kalkulatorischen Kosten: Unternehmerlohn, Mieten, Zinsen und Abschreibungen, soweit sie die Zahlen in der Bilanz übersteigen);
- des weiteren könnten die GoB eine Aktivierung von Kostenbestandteilen erfordern, die in der Kostenrechnung nicht den hergestellten Wirtschaftsgütern zugerechnet worden seien;
- schließlich könne in der Kostenrechnung eine Bewertung der Kosten erfolgen, die mit den Bewertungsprinzipien der Handelsbilanz nicht vereinbar sei.

(1) Die Kostenarten im einzelnen

Gemeinkosten

Gemeinkosten sind alle für die Leistung anfallenden Kosten, die nicht unmittelbar als Materialkosten und Fertigungslöhne oder als Sonderkosten verrechnet werden können und auch nicht zu den Verwaltungs- und Vertriebskosten gehören ²⁾. Sie werden i.d.R. mit Hilfe sogenannter Gemeinkostenzuschläge bestimmten Einzelkosten (z.B. prozentualer Zuschlag auf Fertigungslöhne oder Maschinenstunden) zugerechnet. Da jedoch die Gemeinkosten keine feste Größe darstellen, sie vielmehr bei einer Änderung des Beschäftigungsgrades oder der Kapazitätsauslastung sich wesentlich verschieben können, ist ihr Ansatz durch einen großen Spielraum gekennzeichnet. Als Basis für die Berechnung der Gemeinkosten sind z.B. denkbar ³⁾:

1) Wöhe, Bilanzierung, S. 169

2) vgl. WP-Handbuch 1963, S. 394 f

3) Das gleiche gilt für die Herstellungskosten insgesamt, für die Forster, WPg 1967, S. 337, dieses Denkmodell aufgestellt hat.

- die tatsächlich angefallenen Kosten,
- die Kosten auf Basis einer Normalbeschäftigung,
- die Kosten auf Basis einer optimalen Beschäftigung,
- die Kosten des innerhalb eines Unternehmens am kostengünstigsten arbeitenden Betriebes,
- die Kosten des innerhalb eines Konzerns kostengünstigsten Unternehmens oder Betriebes,
- die Kosten eines nach dem jeweiligen Stand der Technik kostengünstigsten Betriebes.

Auswirkungen auf die Bilanz ergeben sich, wenn z.B. die Produktion in einem Betrieb wegen Absatzschwierigkeiten gedrosselt werden muß. Die hierdurch entstandenen Überkapazitäten verursachen durch weiterlaufende Zinsen und Abschreibungen einen höheren Fixkostenanteil der Produkte und somit höhere Herstellungskosten. Werden diese in der Bilanz aktiviert, ergibt sich, insbesondere bei einem hohen Lagerbestand, ein noch nicht erwirtschafteter überhöhter Gewinn. Ein seriöses Unternehmen wird, da in der Handelsbilanz eine Aktivierungspflicht für Gemeinkosten nicht besteht (§ 153 Abs. 2), bemüht sein, die durch die verschlechterte Wirtschaftslage entstandenen Aufwendungen gewinnmindernd in die Bilanz einzustellen.

Kalkulatorische Kosten

Als kalkulatorische Kosten sind solche zu betrachten, denen ganz oder teilweise keine Ausgaben und kein Aufwand entsprechen (z.B. Unternehmerlohn, kalkulatorische Zinsen). Eine Erhöhung der kalkulatorischen Kosten kann leicht dadurch geschehen, daß einzelne Kosten unangemessen hoch angesetzt werden, ohne daß sich dies im Einzelfall nachweisen ließe.

Beispiel ¹⁾:

¹⁾ in Anlehnung an Wöhe, Bilanzierung, S. 272

K	Kostenrechnung		E
verschiedene Kosten	600	Umsatz	1200
Unternehmerlohn	100		
kalkulatorische Zinsen	120		
kalkulatorische Abschreibung	150		
Gewinn	<u>230</u>		
	1200		<u>1200</u>
	=====		=====

Bei einem richtigen Ansatz dagegen hätte die Kostenrechnung z.B. folgendermaßen ausgesehen ¹⁾:

K	Kostenrechnung		E
verschiedene Kosten	600	Umsatz	1000
Unternehmerlohn	50		
kalkulatorische Zinsen	80		
kalkulatorische Abschreibung	100		
Gewinn	<u>170</u>		
	1000		<u>1000</u>
	=====		=====

Die Folge des überhöhten Ansatzes kalkulatorischer Kosten ist ein zu hoher Ansatz der Herstellungskosten in der Bilanz. Deshalb dürfen im aktienrechtlichen Jahresabschluß nur solche Kosten berücksichtigt werden, die in der Rechnungsperiode als Aufwand angefallen sind. Alle Zusatzkosten müssen eliminiert werden, d.h.: aus den betriebswirtschaftlich ermittelten Herstellungskosten müssen die kalkulatorischen Kosten herausgerechnet und durch die tatsächlichen Aufwendungen ersetzt werden. Das Ausgangsbeispiel könnte danach lauten ²⁾:

1) vgl. Wöhe, Bilanzierung S. 272

2) vgl. Wöhe, Bilanzierung S. 273

A	Gewinn- und Verlust		E
verschiedener Aufwand	600	Umsatz	1000
Aufwandszinsen	40		
Abschreibungen	80		
Gewinn	<u>280</u>		<u> </u>
	1000		1000
	====		====

Die Herstellungskosten betragen danach nur 720 DM. Bei einem höheren Ansatz würden noch nicht durch Umsatz realisierte Gewinne in der Bilanz bei den Herstellungskosten ausgewiesen, was den GoB widersprechen ¹⁾ und zu einer Ergebnisfälschung führen würde.

Ein Sonderproblem ergibt sich bei der Berücksichtigung der kalkulatorischen Abschreibungen. Hier stellt sich die Frage, ob in den bilanziellen Herstellungskosten ein höherer Abschreibungsbetrag als die kalkulatorischen Abschreibungen eingerechnet werden darf. Der durch die höhere Abschreibung in der Bilanz erzielte Effekt (Verminderung des Bilanzgewinns, Bildung stiller Rücklagen) würde möglicherweise durch die wegen der erhöhten Abschreibung überhöhten Herstellungskosten weitgehend kompensiert. Nach Adler-Düring-Schmaltz ²⁾ ist für die "Berechnung der einzubeziehenden Abschreibungen ... grundsätzlich von den kalkulatorischen Abschreibungen auszugehen, die im Gegensatz zu den bilanziellen Abschreibungen in der Regel nicht auf der Grundlage der tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, sondern auf der Grundlage der Wiederbeschaffungswerte errechnet werden". Wöhe ³⁾ will dieser Ansicht nur in den Fällen beitreten, in denen aus "finanzpolitischen Überlegungen" die Bilanzabschreibungen bewußt überhöht sind. Da dies jedoch gegen den in § 149 Abs. 1 geforderten möglichst sicheren Einblick in die Vermögens-

1) vgl. Wöhe, Bilanzierung, S. 273

2) Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 155 Anm. 56

3) Wöhe, Bilanzierung, S. 273

und Ertragslage verstieße, deshalb nur angemessene Abschreibungsquoten den GoB entsprächen, dürften auch höhere Abschreibungen als die kalkulatorischen in die bilanziellen Herstellungskosten eingerechnet werden. In der Praxis könnten sich diese verschiedenen Auffassungen wie folgt auswirken ¹⁾:

Beispiel:

Bilanzabschreibung einer Maschine mit Anschaffungskosten von 10.000 DM	
degressiv mit 20 %	2.000 DM
kalkulatorische Abschreibung	
10 % linear	1.000 DM

Nach Adler-Düring-Schmaltz ²⁾ ist für die Berechnung der Herstellungskosten von der kalkulatorischen Abschreibung in Höhe von 10 % auszugehen, Wöhe ³⁾ ließe, sofern der Ansatz von 20 % den GoB entspräche, einen bilanziellen Abschreibungssatz von 20 % zu. Im ersten Fall würde für die Berechnung der Herstellungskosten ein halb so hoher Satz wie im zweiten Fall angesetzt ⁴⁾.

Fixe Kosten

Als weitere Frage bei der Berechnung der aktienrechtlichen Herstellungskosten bedarf der Klärung, welche Gemeinkosten überhaupt hierin einzubeziehen sind. Im wirtschaftswissenschaftlichen Schrifttum wird z.T. die Auffassung vertreten, daß als Herstellungskosten nur die variablen Kosten, also lediglich die Einzelkosten und variablen Gemeinkosten, angesetzt werden dürfen ⁵⁾. Die nicht durch die Leistungserstellung verursachten fixen Kosten dürften nicht aktiviert

1) in Anlehnung an Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 155 Anm.58

2) Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 155 Anm. 58

3) Wöhe, Bilanzierung, S. 273

4) zur steuerlichen Behandlung des Problemkreises vgl. Wöhe, Bilanzierung, S. 274 f

5) vgl. Albach, DB 1966, S. 380; Kruse, Bilanzierung von Halb- und Fertigfabrikaten, S. 31 ff

werden. Das Argument lautet, fixe Kosten wären ohnehin angefallen. Sie führten zu einem unzulässigen Ausweis künftiger Gewinne. Die Gegenansicht ¹⁾, die auch die fixen Kosten in die Berechnung der Herstellungskosten mit hineinnimmt, stützt sich auf den Wortlaut des § 153 Abs. 2 ²⁾ sowie auf das Argument, daß durch Weglassen der fixen Kosten das Ziel einer Bilanz, das Vermögen und den Periodengewinn "möglichst sicher" auszuweisen, nicht erreicht werde ³⁾.

(2) Die Auswirkungen der Aktivierung der Gemeinkosten in der Bilanz

Nach § 153 Abs. 2 dürfen bestimmte Kosten in angemessenem Umfang bei der Berechnung der Herstellungskosten berücksichtigt werden. Der Gesetzgeber gibt dem Unternehmen somit grundsätzlich ein Wahlrecht ⁴⁾, ob es diese Kosten mit in die der bilanziellen Herstellungskosten einbeziehen will oder nicht ⁵⁾. Der Einfluß der Aktivierung bzw. Nichtaktivierung von Gemeinkosten auf den Bilanzgewinn verdeutlicht folgendes Beispiel ⁶⁾:

Fertigungslöhne	200	
Fertigungsmaterial	300	
Einzelkosten		500
Lohngemeinkosten (120 %)	240	
Materialgemeinkosten (60 %)	180	
Fertigungsgemeinkosten		420
Herstellungskosten (Kostenrechnung)		920
Verwaltungsgemeinkosten (5% der HK)		46
Herstellungskosten (Bilanz)		<u>966</u>

1) vgl. Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 155 Anm. 69

2) vgl. Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 155 Anm. 65

3) Wöhe, Bilanzierung, S. 279

4) vgl. Adler-Düring Schmaltz, Rechnungslegung, § 155 Anm. 74 ff; Kropff, WPg 1966, S. 378

5) a.A. Döllner, DB 1966, S. 1405 ff, der § 153 Abs. 2 als Muß-Vorschrift auslegen will. Im Gegensatz hierzu argumentiert Esser, AG 1965, S. 316, aus dem Wort "dürfen" des § 153 Abs. 2 sei zu folgern, Gemeinkosten könnten schlechthin außer Ansatz bleiben. Die Überwiegende Schrifttumsmeinung, vgl. Kropff, WPg 1966,

Werden die Gemeinkosten voll aktiviert, so müssen im Schlußbilanzkonto für Fertigfabrikate 966 DM ausgewiesen werden, bei einer Nichtaktivierung 500 DM ¹⁾. Der ausgewiesene Gewinn könnte sich um 466 DM erhöhen oder vermindern. Nach diesem Beispiel ist es möglich, unter Wahrung der durch das Gesetz vorgegebenen Grenzen, den Posten "Waren und fertige Erzeugnisse des Umlaufvermögens" nahezu zu verdoppeln oder zu halbieren. Ein Unternehmen, das seine Bestände durch Überproduktion erhöht, kann den Gewinn dadurch mindern, daß es in den zu aktivierenden Beständen keine anteiligen Gemeinkosten verrechnet. Bei einem Verkauf in einer späteren Periode, in der der Betrieb u.U. mit Verlust arbeitet, entsteht dann ein Überhöhter Gewinn.

Um einer Steuerersparnis oder einem Zinsgewinn durch Gewinnverlagerung vorzubeugen, fordert das Steuerrecht die Aktivierung bestimmter Gemeinkosten (Abschn. 33 Abs. 2 EStR 1969). Zwar wird dadurch das Prinzip der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz (§ 5 EStG) durchbrochen, die in einer Periode erzielten Gewinne werden aber nicht in eine spätere verlagert.

Um Bilanzmanipulationen zu verhindern, ist deshalb zu fordern ²⁾, daß das Wahlrecht des § 153 Abs. 2 eingeschränkt wird. Dabei könnte eine Anpassung an die steuerrechtliche Regelung vorgenommen werden ³⁾.

S.378 Anm. 51, geht einen Mittelweg, indem sie § 149 mit berücksichtigt, mit der Folge, daß jeweils im Einzelfall zu bestimmen ist, welche Kosten nach den GoB in Ansatz gebracht werden müssen bzw. welche nicht angesetzt zu werden brauchen.

6) in Anlehnung an Wöhe, Bilanzierung, S. 281

1) Herstellungskosten (966)-Fertigungsgemeinkosten (420) - Verwaltungsgemeinkosten (46)

2) vgl. Wöhe, Bilanzierung, S. 283, der aus betriebswirtschaftlichen Erwägungen zu dem gleichen Schluß kommt.

3) Nach Abschn. 33 Abs. 2 EStR 1969 sind u.a. zu aktivieren: "Lagerhaltung, Transport und Prüfung des Fertigungsmaterials, Vorbereitung und Kontrolle der Fertigung, Werkzeuglager, Betriebsleitung, Raumkosten, Sachversicherungen, Unfallstationen und Unfallverhütungseinrichtungen der Fertigungsstätten, Lohnbüro, soweit in ihm die Löhne und Gehälter der in der Fertigung tätigen Arbeitnehmer abgerechnet werden".

Ob hierzu eine Änderung des Gesetzes notwendig ist, mag dahingestellt bleiben. Ein vergleichbares Ergebnis ließe sich bereits erzielen, wenn sich die Auffassung durchsetzte, daß § 153 Abs. 2 durch § 149 ergänzt, ausgefüllt und eingeschränkt wird ¹⁾.

Ergebnis

Ein Unternehmen hat viele Möglichkeiten, durch Ausübung bestimmter Wahlrechte den Bilanzwert der Herstellungskosten zu beeinflussen. Durch Ausnutzen des vom Gesetzgeber zugelassenen Bewertungsspielraumes können die unterschiedlichsten Ergebnisse erzielt werden. Fehlkalkulationen, soweit sie böswillig geschehen, können als Deckungshandlungen für andere Straftatbestände wie z.B. Diebstahl, Veruntreuung, Unterschlagung, Betrug u.a. auftauchen ²⁾. Aber auch die beabsichtigte Ausschaltung eines Mitgesellschafters, dem so der Niedergang des Unternehmens deutlich gemacht wird ³⁾, läßt sich durch fehlerhaftes Berechnen der Herstellungskosten herbeiführen.

Ergebnisfälschungen sollten bereits dann angenommen werden, wenn die Berechnung der Herstellungskosten nicht mehr mit § 149 zu vereinbaren ist, ein möglichst sicherer Einblick in die Vermögens- und Ertragslage also nicht gegeben wird. Als Anhaltspunkt für die Beurteilung der Frage, ob eine Ergebnisfälschung vorliegt oder nicht, könnte der Umstand dienen, daß sich die steuerliche Berechnung der Herstellungskosten von der handelsrechtlichen deutlich unterscheidet.

1) für eine solche Auslegung, Wöhe, Bilanzierung, S. 283; a.A. Institut der Wirtschaftsprüfer und der Arbeitskreis Chemie, vgl. WPg 1966, S. 677f und ZfB 1966, 2. Erg.Heft, S. 29ff; vgl. auch unten S. 88 f Anm. 5

2) vgl. Gössweiner-Saiko, AfK Bd. 128, S. 148

3) vgl. Gössweiner-Saiko, AfK Bd. 128, S. 151

b) Die Abschreibung des Anlagevermögens im besonderen

Der Wertverzehr von Wirtschaftsgütern, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, weil wirtschaftliche Entwertung, Gebrauch oder Zeitablauf ihre Nutzungsmöglichkeit mindern, muß in jeder Periode festgestellt werden. Dies geschieht mit Hilfe der Abschreibung. Als Abschreibungen bezeichnet man die Beträge, "die zur Erfassung des Wertverzehrs am Anlagevermögen in der Gewinn- und Verlustrechnung als Aufwand angesetzt werden" ¹⁾. Durch die Abschreibung wird der Wertverzehr der Wirtschaftsgüter, der außerhalb der Bücher stattgefunden hat, buchmäßig nachvollzogen. Die Auswirkung auf die Ertragslage besteht darin, daß die durch die Anschaffung oder Herstellung entstandenen Kosten in verschiedenen Rechnungsperioden als Aufwand verrechnet werden, sodaß die Ergebnisse aufeinander folgender Geschäftsjahre miteinander vergleichbar sind. Die Abschreibungen müssen vor Feststellung des Gewinns verrechnet werden, was zu einer Gewinnschmälerung führt ²⁾.

In der aktienrechtlichen Handels- und in der Steuerbilanz sind planmäßige Abschreibungen zwingend vorgeschrieben (§ 154 Abs.1; § 7 Abs.1 EStG). Die planmäßigen Abschreibungen des Handelsrecht bezeichnet der Steuergesetzgeber als "Absetzung für Abnutzung" (AfA), ohne daß inhaltlich Unterschiede festzustellen sind.

aa) Schätzung der Nutzungsdauer

Um eine planmäßige Abschreibung bei Anlagegütern durchführen zu können, muß die Nutzungsdauer des einzelnen Wirtschaftsgutes geschätzt werden. Das Problem, das dabei auftaucht, ist darin zu suchen, daß eine genaue Ermittlung des Anteils der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, um den sich in einer Periode der Wert vermindert, nicht möglich ist. Der Gesetzgeber hat in § 154 Abs. 1 S. 2 nur bestimmt,

1) Wöhe, Bilanzierung, S. 301

2) vgl. Fürst, Bilanzierungsgrundsätze, S. 82

daß der Abschreibungsplan "die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach einer den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechenden Abschreibungsmethode auf die Geschäftsjahre verteilen (muß), in denen der Gegenstand voraussichtlich genutzt werden kann". Die Erfahrungswerte der Lebensdauer bestimmter Anlagegüter lassen erhebliche Schwankungsbreiten erkennen. So kann man etwa folgende Werte annehmen ¹⁾:

Anlagegüter	Geschätzte Lebensdauer	Jährliche Abschreibung lineare Methode
Büro- oder Lagergebäude	50 - 200 Jahre	2 - 1/2 %
Maschinen und Werkzeuge	5 - 10 Jahre	20 - 10 %
Geschäftsausstattung	10 - 20 Jahre	10 - 5 %
Fahrzeuge	3 - 8 Jahre	33 - 12 1/2 %

Die Finanzverwaltung hat die Schwierigkeit bei der Bestimmung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer durch die Aufstellung von Tabellen (AfA-Tabellen) zu lösen versucht, die aufgrund von Erfahrungswerten und Schätzungen eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer festlegen. Für Unternehmen, die sich bei der Erstellung ihrer Handelsbilanz aus Gründen der Arbeitsvereinfachung an die Steuerbilanz anlehnen, geben die AfA-Tabellen einen Anhaltspunkt für den Zeitraum der wirtschaftlichen Nutzungsdauer.

bb) Wahl der Abschreibungsmethode ²⁾

Literatur und Praxis haben verschiedene Methoden entwickelt, den Wertverzehr der einzelnen Wirtschaftsgüter in verschiedenen Perioden

1) vgl. Gössweiner-Saiko, AfK Bd. 132 S. 97; im Steuerrecht ist der Restverkaufserlös (Abschn. 43 Abs. 3 EStR) allgemein nicht zu berücksichtigen. Nur wenn bei der Festlegung der AfA-Sätze ein Schrottwert zu erwarten ist, der im Vergleich zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten und absolut ins Gewicht fällt, ist dies bei der Verteilung der Kosten auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zu berücksichtigen (BFH, BStBl 1968 II S. 268; 1971 II S.800).

2) vgl. Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 154 Anm. 32

der wirtschaftlichen Nutzungsdauer buchmäßig zu erfassen. Die Methoden führen zu unterschiedlichen Abschreibungssätzen. Darüberhinaus ist das Unternehmen nicht gehalten, eine einheitliche Abschreibungsmethode für alle Gegenstände des Anlagevermögens anzuwenden ¹⁾. Es ist u.U. sogar zur Änderung einer einmal gewählten Abschreibungsmethode berechtigt ²⁾.

Es ist nicht Aufgabe dieser Untersuchung, die einzelnen Abschreibungsmethoden genauer zu erläutern ³⁾. Sie sollen hier nur im Hinblick auf mögliche Bilanzmanipulationen hin untersucht werden.

(1) Die lineare Abschreibung

Bei der linearen Abschreibung werden Abschreibungen in gleichbleibenden Jahresbeträgen vom ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungspreis vorgenommen. Eine Maschine mit einem Anschaffungswert von 12.000 DM wird danach bei einer geschätzten Nutzungsdauer von 10 Jahren mit 1.200 DM jährlich abgeschrieben. Die Anwendung dieser Methode ist bei allen abschreibungsfähigen Wirtschaftsgütern zulässig ⁴⁾, jedoch wird sie in vielen Fällen dem Risiko einer technischen Veralterung nicht gerecht. Zudem werden die im allgemeinen im Laufe der Zeit steigenden Wartungs- und Reparaturaufwendungen nicht berücksichtigt. Adler-Düring-Schmaltz ⁵⁾ fordern deshalb eine vorsichtige Schätzung der Nutzungsdauer, damit die lineare Abschreibungsmethode als angemessen i.S.d. § 154 anerkannt werden kann.

1) Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 154 Anm. 34

2) vgl. oben S. 98 f

3) vgl. dazu das umfassende Schrifttum der Betriebswissenschaft, insbesondere: Fürst, Bilanzierungsgrundsätze, S. 92ff; Löffelholz, Repetitorium, S. 733 ff; Mellerowicz, Unternehmenspolitik, Bd. III S. 277 ff; Falk-Gail-Latsch, Steuerbilanz, S. 146 ff; Forster u. Weirich, WPg 1966, S. 481

4) vgl. Wöhe, Bilanzierung, S. 312

5) Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 154 Anm. 36; die Nutzungsdauer ist stets vorsichtig zu schätzen, so die Afa-Tabellen

(2) Die degressive Abschreibung

Bei der degressiven Abschreibung sinken die Abschreibungsquoten mit der Zeit der wirtschaftlichen Nutzung. Man unterscheidet zwischen einer geometrisch-degressiven und einer arithmetisch-degressiven Abschreibung. Bei ersterer wird die jährliche Abschreibungsquote als fester Prozentsatz vom Restbuchwert ermittelt; z.B. beträgt bei einer Maschine im Anschaffungswert von 12.000 DM die Jahresabschreibung bei einem Prozentsatz von 20 % im

1. Jahr	20% von 12.000 DM	2.400 DM	
	Restbuchwert		9.600 DM
2. Jahr	20% von 9.600 DM	1.920 DM	
	Restbuchwert		7.680 DM
3. Jahr	20% von 7.680 DM	1.536 DM	
	Restbuchwert		6.144 DM .

Bei der arithmetisch-degressiven Abschreibung vermindern sich die jährlichen Abschreibungsquoten stets um den gleichen Betrag. Die wichtigste Form dieser Abschreibungsart ¹⁾ ist die sogenannte digitale Abschreibung, bei der die letzte Jahresrate gleich der konstanten Differenz der abfallenden Jahresabschreibungen ist. Eine Maschine im Wert von 12.000 DM wird danach in fünf Jahren wie folgt abgeschrieben:

1. Jahr	5 mal 800 DM	4.000 DM	
	Restbuchwert		8.000 DM
2. Jahr	4 mal 800 DM	3.200 DM	
	Restbuchwert		4.800 DM
3. Jahr	3 mal 800 DM	2.400 DM	
	Restbuchwert		2.400 DM
4. Jahr	2 mal 800 DM	1.600 DM	
	Restbuchwert		800 DM
5. Jahr	1 mal 800 DM	800 DM	
	Restbuchwert		0 DM

Die Vorteile der degressiven Abschreibung liegen für ein Unternehmen

1) vgl. Pausenberger, Wert und Bewertung, S. 45

darin, daß der wirtschaftlichen Entwertung besser Rechnung getragen wird. Die Gefahr einer Belastung im Zusammenhang mit Fehlinvestitionen wird ebenso vermindert wie das Risiko, das durch eine überhöhte Schätzung der Nutzungsdauer entstehen kann. Außerdem wird bei Anlagen, die mit der Zeit reparaturanfälliger werden, eine gleichmäßigere finanzielle Belastungsquote erreicht. Der Nachteil dieser Abschreibungsmethode liegt darin, daß Wirtschaftsgüter, deren Wertverlust jährlich konstant bleibt, zu hoch abgeschrieben werden. Durch die erhöhte Abschreibung in den ersten Jahren tritt nicht nur eine Gewinnverlagerung auf einen späteren Zeitpunkt ein, sondern es kann auch die Vermögens- und Ertragslage ungünstiger dargestellt werden.

(3) Sofortabschreibung

Die durch das Steuerrecht (§ 6 Abs. 2 EStG) geschaffene Vereinfachungsregelung, wonach geringwertige Anlagegüter (derzeitiger Höchstbetrag 800 DM) im Jahr des Zugangs sofort abgeschrieben werden dürfen, wird in der Praxis weitgehend ausgenutzt. Auf der anderen Seite besteht allerdings die Gefahr, z.B. die Einrichtung eines Bürogebäudes in einem Jahr voll abzuschreiben, sodaß in der Bilanz nur der Erinnerungswert von 1 DM auftaucht, also eine ungünstigere Darstellung der Vermögens- und Ertragssituation erreicht wird.

(4) Sonderabschreibung

Steuerliche Sonderabschreibungen sind in der Regel an bestimmte Voraussetzungen gebunden, wie z.B. Standort (Berlinpräferenz), Wirtschaftszweig (Bergbau, Landwirtschaft), bestimmter Personenkreis (Vertriebene) oder bestimmte Vorhaben (Anlagen zur Beseitigung der Verunreinigung der Gewässer und der Luft).

Im einzelnen lassen sich folgende Sonderabschreibungsmöglichkeiten feststellen:

- für abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens privater Krankenanstalten (§ 75 EStDV),
- für Land- und Forstwirte (Landarbeiterwohnungen sowie nach §§ 76, 77, 78 EStDV)

- für Anlagen zur Verhinderung, Beseitigung oder Verringerung von Schädigungen durch Abwässer, von Lärm oder Erschütterungen oder der Verunreinigung der Luft (§§ 79, 82, 82e EStDV),
- für Bergbaubetriebe (§ 81 EStDV),
- für Herstellungskosten von Anlagen und Einrichtungen bei Altbauten (§ 82 a EStDV),
- für abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die der Forschung oder Entwicklung dienen (§ 82 d EStDV),
- für Handelsschiffe, für Schiffe, die der Seefischerei dienen und für Luftfahrzeuge (§ 82 f EStDV),
- nach §§ 7a, 7b, 7e, 54 EStG,
- nach § 36 Investitionshilfegesetz,
- für Schutzräume (§ 7 Schutzbaugesetz)
- nach § 14 Berlinförderungsgesetz
- für das Zonenrandgebiet (Zonenrandförderungsgesetz, BGBl 1971 I S. 1237 und Investitionszulagegesetz, Art. 1 d. StÄndG 1969)
- zur Förderung von Stabilität und Wachstum der Wirtschaft (§§ 51 Abs. 3 EStG, 19 c KStG)
- bei Auslandsinvestitionen (Art. 2 StÄndG 1969)

Wegen der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz (§ 5 Abs. 1 EStG) mußte der Aktiengesetzgeber die Möglichkeit schaffen, die für die Steuerbilanz zulässigen Abschreibungen in die Handelsbilanz einzusetzen (§ 154 Abs. 2 Nr. 2). Dies führt in der Praxis dazu, daß bei Ausnutzung steuerlicher Sonderabschreibungen die Wertansätze aus der Sicht ordnungsmäßiger Bewertung in der Handelsbilanz zu niedrig sind. Weiter werden hierdurch aus wirtschafts-, konjunktur- oder sozialpolitischen Gründen erwünschte steuerliche Gewinnverlagerungen auf spätere Perioden auch in der Handelsbilanz ausgewiesen, wodurch das Betriebsergebnis "unrichtig dargestellt" wird.

Der Gesetzgeber hat diese Regelung getroffen, weil er an der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz festhalten wollte, ohne § 154 Abs. 2 S. 2 aber die Gefahr bestanden hätte, daß das Unternehmen durch die handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften gehindert

worden wäre, steuerliche Abschreibungsmöglichkeiten auszunutzen ¹⁾. Ob damit praktisch die Handelsbilanz von der Steuerbilanz abhängig ist oder umgekehrt ²⁾, ist weniger von Bedeutung als der Umstand, daß den Unternehmen hier ein beachtliches Wahlrecht zugestanden wird, das das Bild der Handelsbilanzen u.U. wesentlich verändern kann. Steht dem Unternehmen z.B. nach § 14 Abs. 1 BerlinFG anstelle der normalen AfA nach § 7 EStG ein Abschreibungssatz in Höhe von 75 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten in den ersten 5 Jahren der Nutzung zur Verfügung, so kann das Unternehmen im Extremfall im ersten Jahr der Nutzung bereits 3/4 der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abschreiben oder auch nur 15 % ³⁾, ohne daß das Unternehmen gegen Bilanzierungsgrundsätze verstößt.

Das Risiko von Ergebnisfälschungen in der Handelsbilanz durch gezielte Ausnutzung der gesetzlichen Möglichkeiten ließe sich nur vermeiden, wenn der Gesetzgeber die Forderung der Bindung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz fallen ließe. In der Praxis, insbesondere in den Bereichen der Wirtschaft, die nicht zur Veröffentlichung von Handelsbilanzen verpflichtet sind, werden bilanzpolitische Entscheidungen weitgehend im Hinblick auf eine Verminderung der Steuerlast und damit auf das Steuerrecht getroffen.

(5) Sonstige Abschreibungsarten

In der Praxis weniger bedeutsam sind die progressive sowie die leistungsbedingte Abschreibung. Bei der ersteren werden die Abschreibungen mit steigenden Quoten angesetzt (Umkehr der degressiven Abschreibung). Bei letzterer richtet sich die Höhe des jährlichen

1) Kropff, AktG S. 245

2) für die Abhängigkeit der Handelsbilanz, Mutze, AG 1965, S. 6; Wöhe, Bilanzierung, S. 336; dagegen Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 154 Anm. 84; Kropff, AktG, S. 245; Karsten, BB 1967, S. 425

3) 75 % verteilt auf 5 Jahre

Abschreibungsbetrages nach dem Umfang der Beanspruchung oder der Leistung des Anlagegutes ¹⁾. Als weitere Abschreibungsmethoden seien die Kombinationen zwischen

1. degressiver und linearer Abschreibung und
2. leistungsabhängiger und linearer Abschreibung

erwähnt. Ein Übergang von der degressiven zur linearen Abschreibung wird dann vorgenommen, wenn die Verteilung des Restgutwertes auf die verbleibende Nutzungsdauer des Anlagegutes einen jährlich höheren Abschreibungsbetrag ergibt als die Fortführung der geometrisch degressiven Abschreibung, bei der die Schwierigkeit auftaucht, daß sie an sich nie zu einem Ende der Abschreibung führt. Die Kombination zwischen leistungsabhängiger und linearer Abschreibung wird insoweit vorgenommen, als die lineare Abschreibung die Mindestabschreibung festlegt. Unzulässig sind Abschreibungen, deren Höhe sich im wesentlichen nach dem Ergebnis des ablaufenden Geschäftsjahres richtet ²⁾, weil dadurch der Grundsatz der periodengerechten Aufwandserfassung und der Planmäßigkeit (§ 154 Abs. 1) verletzt wird.

(6) Änderung der Abschreibungsmethode

Die Forderung, daß wegen der Vergleichbarkeit der einzelnen Jahresabschlüsse untereinander die einmal gewählte Abschreibungsart einschließlich der gewählten Nutzungsdauer beizubehalten sei, wird von der Literatur ³⁾ nicht geteilt. Zwar werden willkürliche Änderungen des Abschreibungsplanes abgelehnt, die Unternehmen sollen aber neben notwendigen Planänderungen ⁴⁾ auch freiwillig (fakultativ) Änderungen des Abschreibungsplanes vornehmen dürfen ⁵⁾.

1) vgl. § 7 Abs. 1 am Ende EStG

2) vgl. Forster, WPg 1965, S. 590; Kropff, WPg 1966, S. 375; Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 154 Anm. 48

3) vgl. Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 154 Anm. 50ff; Petersen, WPg 1964, S. 341; Wöhe, Bilanzierung, S. 306; Mellerowicz, Großk. AktG, § 154 Anm. 23 f

4) vgl. im einzelnen Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 154 Anm. 51ff

5) Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 154 Anm. 59 ff

So soll ein Übergang von der geometrisch-degressiven zur linearen Abschreibung erlaubt sein, wenn sonst wegen des größeren Abschreibungsaufwandes die Ausschüttung einer angemessenen Dividende verhindert wird¹⁾. Auch bei Neueinschätzung der Nutzungsdauer soll eine freiwillige Planänderung möglich sein²⁾, sofern nicht eine notwendige Planänderung vorgeschrieben ist (bei Verkürzung der Nutzungsdauer).

Das notwendige Korrektiv einer solchen Handlungsweise sehen die Vertreter dieser Meinung in der Offenlegung der Unterbrechnung der Bewertungskontinuität im Geschäftsbericht (§ 160 Abs. 2 S. 4,5). Wenn auch aus betriebswirtschaftlicher Sicht eine Änderung der Abschreibungsmethode wegen der im Schätzen zwangsläufig liegenden Fehlerquellen notwendig erscheinen mag, so kann im Interesse der Klarheit über die Vermögens- und Ertragsverhältnisse eine solche Handlung nur als Ausnahme akzeptiert werden. Eine solche Ausnahme kann vorliegen, wenn durch wesentliche Schätzungsfehler die Nutzungsdauer zu lang und die Wertminderung zu niedrig festgesetzt wird oder wenn außerplanmäßige Abschreibungen oder Zuschreibungen für die Restlaufzeit zu berücksichtigen sind³⁾.

cc) Die unterschiedlichen Auswirkungen der Abschreibungsarten auf den Periodenerfolg

Folgendes Beispiel soll zeigen, wie die Wahl der Abschreibungsmethode das Betriebsergebnis beeinflussen kann:

Anschaffungskosten einer Maschine:	22.000 DM
Nutzungsdauer:	10 Jahre

1) vgl. Kropff, WPg 1964, S. 57; Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 154 Anm. 60

2) Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 154 Anm. 59, 63

3) im einzelnen vgl. dazu: Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 154 Anm. 51 ff

Abschreibung	linear 10 %	geom. de- gres- siv 20 %	arith- meth. de- gres- siv	Sonder- abschr. 75 %, Rest linear	1) RBW linear	1) RBW geom. degres- siv	1) RBW arith- meth. degres- siv	1) RBW Son- derab- schrei- bung
nach 1 Jahr	2.200	4.400	4.000	16.500	19.800	17.600	18.000	5.500
nach 2 Jahren	2.200	3.520	3.600	-----	17.600	14.080	14.400	5.500
nach 3 Jahren	2.200	2.816	3.200	-----	15.400	11.264	11.200	5.500
nach 4 Jahren	2.200	2.253	2.800	-----	13.200	9.011	8.400	5.500
nach 5 Jahren	2.200	1.802	2.400	-----	11.000	7.209	6.000	5.500
nach 6 Jahren	2.200	1.442	2.000	1.100	8.800	5.767	4.000	4.400
nach 7 Jahren	2.200	1.153	1.600	1.100	6.600	4.614	2.400	3.300
nach 8 Jahren	2.200	923	1.200	1.100	4.400	3.691	1.200	2.200
nach 9 Jahren	2.200	738	800	1.100	2.200	2.953	400	1.100
nach 10 Jahren	2.200	591	400	1.100	-----	2.362	---	-----

Anmerkung: 1) RBW = Restbuchwert

Prozentualer Unterschied zwischen höchstem und geringstem Restbuchwert
(Zahlenbeispiel aus Vorseite) :

	einschließlich Sonderabschreibung	ohne Sonderabschreibung	linear/ geometrisch- degressiv
nach 1 Jahr	260 %	11,2 %	11,2 %
nach 2 Jahren	220 %	25,0 %	25,0 %
nach 3 Jahren	180 %	37,5 %	36,7 %
nach 4 Jahren	140 %	51,7 %	46,5 %
nach 5 Jahren	100 %	83,3 %	52,6 %
nach 6 Jahren	120 %	120,0 %	52,6 %
nach 7 Jahren	175 %	175,0 %	43,0 %
nach 8 Jahren	267 %	267,0 %	19,2 %
nach 9 Jahren	638 %	638,0 %	(-)25,5 %
nach 10 Jahren	-----	-----	-----

Im Extremfall können bei diesem freigewählten Beispiel Bewertungsunterschiede bis zu 638 % (zwischen geometrisch- und arithmetisch-degressiver Abschreibung) oder 52,6 % (zwischen linearer und geometrisch-degressiver Abschreibung) entstehen.

Ergebnis

Die verschiedenartigen Abschreibungsmethoden geben den Unternehmen auch im AktG 1965 die Möglichkeit, den Wert ihres Anlagevermögens in der Handelsbilanz weitgehend zu beeinflussen. Insbesondere die selbständige Schätzung der Nutzungsdauer des Anlagegutes erweitert den Rahmen von Bilanzmanipulationen beträchtlich. Es ist deshalb eine generelle Anlehnung der handelsrechtlichen Abschreibungen an die steuerrechtlichen zu fordern, wobei Sonderabschreibungen, die der Gesetzgeber aus konjunktur-, gesellschafts- oder strukturpolitischen

Erwägungen erlaubt, außer Ansatz bleiben müssen ¹⁾.

c) Bewertungswahlrechte beim Umlaufvermögen

Für die Bewertung des Umlaufvermögens gilt § 155. Das Unternehmen kann danach zwischen folgenden Wertansätzen wählen:

1. den Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 155 Abs. 1),
2. dem Wert des Gutes am Bilanzstichtag nach den Börsen- oder Marktpreisen (§ 155 Abs. 2 S. 1) bzw., sofern dieser nicht festzustellen ist, dem den Wirtschaftsgütern am Bilanzstichtag beizulegenden Wert (§ 155 Abs. 2 S. 2),
3. dem bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung aufgrund erwarteter Wertschwankungen für notwendig erachteten Wert (§ 155 Abs. 3 Nr.1),
4. dem als Folge steuerlicher Vorschriften zulässigen niedrigeren Wert (§ 155 Abs. 3 Nr. 2).

Diese Wahlrechte werden durch die Forderung nach Einhaltung des Imparitätsprinzips ²⁾ eingeschränkt ³⁾.

Das Ziel des Gesetzgebers, mit dieser Vorschrift die willkürliche Bildung stiller Reserven durch Unterbewertung des Umlaufvermögens zu verhindern, ist nicht erreicht worden. Durch die Formulierung in § 155 Abs. 3, daß die Gegenstände des Umlaufvermögens mit einem niedrigeren Wert als den Herstellungs- oder Anschaffungskosten oder dem Börsen- oder Marktpreis bewertet werden dürfen, soweit der niedrigere Wertansatz

"1. bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist, um zu verhindern, daß in nächster Zukunft der Wertansatz dieser Gegenstände auf Grund von Wertschwankungen geändert werden muß oder

1) In Belgien werden Abschreibungen von der Finanzverwaltung direkt für jeden Steuerpflichtigen mit ordnungsmäßiger Buchführung durchgeführt, indem die Finanzverwaltung einen Abschreibungsplan aufstellt; vgl. Gubbels, Handbuch, S. 413

2) vgl. Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 135 Anm.6; Wöhe, Bilanzierung, S. 340

3) zu den Prinzipien vgl. oben S. 77

2. für Zwecke der Steuern vom Einkommen und vom Ertrag für zulässig gehalten wird",

ist der Bewertungsspielraum außerordentlich groß. So soll nur eine krasse Unterbewertung willkürlich und damit möglicherweise strafbar sein ¹⁾.

Nach der Begründung im Regierungsentwurf des Aktiengesetzes ²⁾ soll durch diese Vorschrift

"ein ständiges Auf und Ab in den Wertansätzen der Vorräte, das die Bilanzklarheit eher beeinträchtigen als fördern könnte, vermieden werden. Außerdem sollen die Gesellschaften durch diese Vorschrift die Möglichkeit erhalten, den in den Vorräten liegenden Risiken, insbesondere auch dem Vertriebsrisiko, hinreichend Rechnung zu tragen".

Ein Unternehmen, das seine Vorräte niedrig bewerten will, wird nicht selten Zahlen vorlegen können, die Preisschwankungen und damit Preisrisiken für diese Waren beweisen. Es kann dann, gestützt auf Gesetzgeber und betriebswirtschaftliche Literatur, "nach dem Vorsichtsprinzip den niedrigsten der mit annähernd gleicher Wahrscheinlichkeit erwarteten Preise wählen" ³⁾.

Wie bereits bei der Begründung der Wahlrechte beim Anlagevermögen ⁴⁾ meinte der Gesetzgeber auch hier an der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz festhalten und deshalb § 155 Abs. 3 Nr.2 einfügen zu müssen ⁵⁾. Ein Beispiel, wie durch steuerliche Vorschriften Unterbewertungen ermöglicht werden, läßt sich beim sog. "Importwarenabschlag" nach § 80 EStDV nachweisen. Danach dürfen bestimmte Güter des Umlaufvermögens bis zu 20 % niedriger als der Anschaffungs- oder der Wiederbeschaffungspreis beträgt angesetzt werden. Dieser, mit einem realistischen Wert unvereinbare Wertansatz darf zudem nach § 155 Abs.4

1) vgl. Wöhe, Bilanzierung, S. 341

2) vgl. Kropff, AktG, S. 247

3) Leffson, WPg 1967, S. 60

4) vgl. unten S. 78 ff

5) Kropff, AktG, S. 247

auch dann noch beibehalten werden, wenn seine Gründe nicht mehr bestehen. Man kann diese Vorschrift, mißt man sie an der Forderung des § 149 nach einem möglichst sicheren Einblick in die Vermögens- und Ertragslage, nur mit äußerster Skepsis betrachten ¹⁾.

aa) Bewertungsmethoden

In § 155 Abs. 1 Nr. 3 wird den Unternehmern ein Katalog an Möglichkeiten zur Bewertung des Umlaufvermögens eingeräumt. Es handelt sich dabei um Vermutungen der Bestandsveränderungen. Hiernach kann im Rahmen der GoB "für den Wertansatz gleichartiger Gegenstände des Vorratsvermögens unterstellt werden, daß die zuerst oder daß die zuletzt angeschafften oder hergestellten Gegenstände zuerst oder in einer sonstigen bestimmten Folge verbraucht oder veräußert worden sind". Sofern eine Einzelbewertung der Vorräte nicht möglich ist, weil der am Bilanzstichtag vorhandene Bestand aus verschiedenen Lieferungen stammt und zusammen lagert, ergeben sich für die Bewertung des Endbestandes folgende Möglichkeiten:

1. man bildet aus sämtlichen Anschaffungskosten einen gewogenen Durchschnitt (durchschnittliche Anschaffungskosten),
2. man ordnet die Anschaffungskosten der einzelnen Lieferungen der zeitlichen Reihenfolge nach, d.h. man verbraucht jeweils die zuerst oder zuletzt bezahlten "Preise",
3. man ordnet die Anschaffungskosten der Höhe nach, d.h. man bucht jeweils zuerst die höchsten oder niedrigsten Preise aus ²⁾.

Liegt einer der so errechneten Werte unter dem Börsen- oder Marktpreis am Bilanzstichtag, so kann er in die Bilanz übernommen werden. Zwar mußte nach dem Niederstwertprinzip der als niedriger festgestellte Wert in die Bilanz übernommen werden, dem Unternehmen bleibt es aber freigestellt, ob es seine Bestände in der oben skizzierten Form bewertet.

1) vgl. Wöhe, Bilanzierung, S. 341 f

2) Wöhe, Bilanzierung, S. 351

Die betriebswissenschaftliche Lehre hat die verschiedenen Bewertungsmethoden mit ihren Auswirkungen auf das Ergebnis untersucht ¹⁾. Die wichtigsten Methoden seien hier kurz erläutert:

- die Durchschnittsmethode

Bei der Durchschnittsmethode wird der Durchschnittspreis als gewogenes arithmetisches Mittel aus allen im wesentlichen gleichartigen Einkäufen errechnet. Bei konstanten Preisverhältnissen entspricht der Durchschnittswert dem Wiederbeschaffungswert, bei steigenden Preisen liegt er unter, bei sinkenden Preisen über dem Wiederbeschaffungswert (letzterer Durchschnittswert darf allerdings wegen Einhaltung des Niederstwertprinzips nicht angesetzt werden, § 155 Abs. 2) ²⁾.

- die Lifo - Methode ³⁾

Bei der Lifo-Methode (lifo= last in, first out) wird unterstellt, daß die zuletzt beschafften Güter zuerst verbraucht werden und die zuerst gekauften Güter als Endbestand verbleiben. Dieser Methode kommt heute bei steigenden Preisen besondere Bedeutung zu, da die mit den niedrigsten Preisen beschafften Güter buchtechnisch als Endbestand verbleiben, so daß sonst auszuweisende Preissteigerungsgewinne nicht ausgewiesen werden müssen.

- die Fifo - Methode

Eine umgekehrte Verbrauchsfolgeunterstellt die Fifo-Methode (fifo= first in, first out). Hiernach werden die zuerst beschafften Güter zuerst veräußert und verbraucht. Der in der Bilanz auszuweisende Wert entspricht den für die zuletzt beschafften Gütern aufgewandten Preisen. Bei steigenden Preisen führt diese Methode zu einer höheren Bewertung und Gewinnausweisung, bei sinkenden Preisen, bei denen die

1) zu den Bewertungsverfahren vgl. Lindner und Ziegert, Bewertung und Bewertungsverfahren

2) vgl. König, WPg 1966, S. 397 ff

3) vgl. Beispiel S. 108 f

Betriebswirtschaft dieses Verfahren für zweckmäßig erachtet ¹⁾, wird der Gewinn niedriger ausgewiesen und eine Substanzerhaltung des Betriebes eher ermöglicht.

- die Hifo - Methode

Die Hifo-Methode (hifo = highest in, first out) unterstellt die mit den höchsten Preisen angeschafften Güter als zuerst veräußert oder verbraucht. Ihre Anwendung gestattet bei Preisschwankungen der Güter ohne festzustellende Auf- oder Abwärtsentwicklung eine dem Prinzip kaufmännischer Vorsicht entsprechende Bewertung.

- die Bewertung nach § 40 Abs. 4 HGB

Zur Vereinfachung der Bewertungsarbeiten bei der Aufstellung des Inventars sowie des Jahresabschlusses läßt das Handelsrecht seit 1965 ²⁾ unter bestimmten Voraussetzungen eine Gruppenbewertung (§ 40 Abs. 4 Nr. 1 HGB) oder eine Festbewertung (§ 40 Abs. 4 Nr. 2 HGB) ³⁾ zu. Die Gruppenbewertung erlaubt die Zusammenfassung von annähernd gleichartigen oder gleichwertigen Wirtschaftsgütern zu einer Bewertungsgruppe. Da hier verschiedene Wirtschaftsgüter zusammengefaßt werden können, besteht für das Unternehmen ein Zusammenfassungsspielraum.

Bei Roh-, Hilfs- oder Betriebsstoffen sowie bei Gütern des beweglichen Anlagevermögens kann das Unternehmen eine Festbewertung durchführen, wenn sich der Bestand in Größe, Wert und Zusammensetzung in den verschiedenen Perioden nur gering ändert. Dieses Verfahren, auch Bewertung "mit eisernen Beständen" genannt ⁴⁾, verhindert in Zeiten von Preissteigerungen den Ausweis von Scheingewinnen. Wertänderungen

1) vgl. Wöhe, Bilanzierung, S. 355

2) BGBI I S. 665

3) vgl. Falk-Gail-Latsch, Steuerbilanz, S. 98 mit einer Rechtsprechungsübersicht

4) vgl. Wöhe, Bilanzierung, S. 372; Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 152 Anm. 19 ff

bis zu 10 % dürfen bereits steuerrechtlich unberücksichtigt bleiben (Abschn. 31 Abs. 5, Abschn. 36 Abs. 4 EStR 1969). Die in der Regel nur alle drei Jahre durchzuführende Bestandsaufnahme der festbewerteten Güter erlaubt in der Zwischenzeit die Bildung von stillen Reserven oder eine Überbewertung. Eine sich anschließende realistische Bewertung kann zu verstärktem oder verminderten Gewinnausweis führen ¹⁾.

- andere Bewertungsmethoden

Ob das als Umkehrung der Hifo - Methode gekennzeichnete Verfahren "lowest in, first out" mit den GoB vereinbar ist, wird für das Aktienrecht bezweifelt ²⁾. Ein spezielles Verfahren erlaubt die Kifo-Methode (= Konzern in, first out), wenn Zwischengewinne aus konzern-internen Lieferungen eliminiert werden sollen ³⁾.

Weiter ist es möglich, zwei oder mehrere Schätzungsverfahren zu kombinieren ⁴⁾ oder ein bestimmtes Verfahren zu verfeinern, indem die für die Bewertung maßgeblichen Perioden kleiner als das Geschäftsjahr bewertet werden, letztlich nach jeder Bestandsveränderung eine erneute Bewertung vorgenommen wird (permanente Bewertungsmethode).

bb) Auswirkungen der verschiedenen Bewertungsmethoden auf den Wert der Bestände

Die Betrachtung der Auswirkungen der verschiedenen Bewertungsmethoden sei hier auf die der Lifo-, Fifo- und Hifo-Methode sowie auf die Bewertung nach den durchschnittlichen Anschaffungskosten beschränkt. Drei Möglichkeiten von Preisveränderungen während eines Geschäftsjahres sollen untersucht werden:

-
- 1) auch hier wird zur Korrektur des Ergebnisses eine Angabe im Geschäftsbericht gefordert, vgl. Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 152 Anm. 15
 - 2) Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 155 Anm. 133
 - 3) vgl. dazu Wöhe, Bilanzierung S. 369 Anm. 67 m.w.N.
 - 4) Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 155 Anm. 112 ff

1. die Anschaffungskosten steigen,
2. die Anschaffungskosten sinken und
3. die Anschaffungskosten schwanken.

(1) steigende Anschaffungskosten

Es sollen in dem zu untersuchenden Geschäftsjahr 1.300 Stück zu Preisen zwischen 7 DM und 12 DM gekauft und 1.200 Stück verkauft worden sein, sodaß ein Endbestand von 100 Stück zu bewerten ist (ohne Anfangsbestand). Es wurden gekauft:

100 Stück zu 7 DM am 1.2.

200 Stück zu 8 DM am 1.3.

300 Stück zu 9 DM am 1.4.

400 Stück zu 10 DM am 1.5.

200 Stück zu 11 DM am 1.6.

100 Stück zu 12 DM am 1.7.

Die Lifo-Methode bewertet den Restbestand von 100 Stück mit 700 DM.

Die Hifo-Methode käme zu dem gleichen Ergebnis.

Die Fifo-Methode bewertet den Restbestand mit 1.200 DM.

Die durchschnittlichen Anschaffungskosten liegen bei 953,85 DM je 100 Stück. In der Bilanz könnten unter Beachtung des Niederstwertprinzips alle errechneten Werte eingesetzt werden, wenn der Tagespreis dem der zuletzt erstandenen Einheiten entspricht.

(2) sinkende Anschaffungskosten

Hier soll davon ausgegangen werden, daß die Einkaufsreihenfolge aus obigem Beispiel umgekehrt verläuft.

Bei Anwendung der Lifo-Methode ergäbe sich ein Endbestand von 1.200 DM.

Die Fifo-Methode käme zu einem Wert von 700 DM.

Die Hifo-Methode käme ebenfalls zu einem Wert von 700 DM.

Die durchschnittlichen Anschaffungskosten hätten sich mit 953,85 DM nicht verändert.

In der Bilanz dürften allerdings wegen des Niederstwertprinzips nur 700 DM angesetzt werden, sollte der Tageswert sich noch nicht geändert haben.

(3) schwankende Anschaffungskosten

Von folgenden Bestandsveränderungen soll ausgegangen werden:

Es wurden gekauft am:

- 1.2. 200 Stück zu 8 DM
- 1.3. 100 Stück zu 7 DM
- 1.4. 400 Stück zu 10 DM
- 1.5. 300 Stück zu 9 DM
- 1.6. 100 Stück zu 12 DM
- 1.7. 200 Stück zu 11 DM.

Die Lifo-Methode käme zu einem Wert von 800 DM für den Bestand, die Fifo-Methode zu 1.100 DM, die Hifo-Methode zu 700 DM, während die durchschnittlichen Anschaffungskosten mit 953,85 DM wieder gleich geblieben sind.

Sämtliche errechneten Wertansätze können in die Bilanz eingestellt werden, wenn der Tageswert am Bilanzstichtag nicht unter den Preis der zuletzt beschafften Menge gesunken ist.

cc) Die Zulässigkeit der einzelnen Bewertungsarten

Die freie Wahl bei den Bewertungsarten, die bestimmte Verbrauchsfolgen unterstellen, wird nur teilweise als mit den GoB vereinbar erklärt. Ein Teil der Literatur ¹⁾ hält eine Übereinstimmung von unterstellter und tatsächlicher Verbrauchsfolge für nicht notwendig - extreme Fälle ausgenommen ²⁾. Eine andere Meinung ³⁾ hält bestimmte

1) vgl. Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 155 Anm.92ff; Wohe, Bilanzierung, S. 365 Anm. 49 m.w.N.; WP-Handbuch 1968, S. 545 f

2) vgl. Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 155 Anm.95, der als Beispiele Saisonbetriebe oder die Verarbeitung verderblicher Waren

Verfahren nur für zulässig, wenn sie den tatsächlichen Verhältnissen weitestgehend entsprechen. Kropff ¹⁾ z.B. erachtet das Hifo-Verfahren für unzulässig, weil es bereits durch den Wortlaut des § 155 Abs.1 S. 3 nicht gedeckt sei ²⁾.

Das Steuerrecht bewertet "nach dem gewogenen Mittel der im Laufe des Wirtschaftsjahres erworbenen und ggf. zu Beginn des Wirtschaftsjahres vorhandenen Wirtschaftsgüter" (Abschn. 36 Abs. 2 EStR 1969), mit der Ausnahme, daß der Betrieb eine andere Methode anwenden darf, wenn er einen darin unterstellten Verbrauch nachweisen kann ³⁾.

dd) Ergebnis

Beim Umlaufvermögen räumt das Handelsrecht den Unternehmen bei der Bewertung einen beachtlichen Spielraum ein. In Zeiten starker Preissteigerungen führt die Lifo-Methode zu einer Unterbewertung, die sich u.U. wesentlich vom Marktpreis entfernt. Die Einsicht in die Vermögens- und Ertragslage wird erschwert. Manipulationen lassen sich durch Verweisung auf die durch das Gesetz geschaffenen Möglichkeiten rechtfertigen oder bagatellisieren. Es ist wohl nicht möglich, § 155 durch die GoB einzuschränken, da in der betriebswissenschaftlichen Literatur über die Anwendbarkeit der verschiedenen Bewertungsverfahren in unterschiedlichen Marktsituationen Streit herrscht ⁴⁾.

Um Manipulationen zu vermeiden, wäre es zu begrüßen, wenn allein das

und deren Bewertung nach der Lifo-Methode nennt; a.A. Raisch, JZ 1966, S. 552f, mit dem Argument notwendiger Gleichbehandlung

3) vgl. Albach, NB 1966, S. 184 ff; Döllerer, BB 1965, S. 1405, 1412; Rau, BB 1966, S. 439

1) Kropff, WPg 1966, S. 375

2) a.A. Forster-Weirich, AG 1966, S. 481 ff

3) vgl. auch dazu BFH vom 15.2.1966, BStBl 1966 III S. 274

4) vgl. Brönnner, Bilanz, S. 54f; Mellerowicz in Großk. AktG, § 155 Anm. 48 ff; Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 155 Anm. 129ff; Albach, NB 1966, S. 178 ff; Kropff, WPg 1966, S. 377

steuerliche Bewertungsverfahren (Durchschnittsmethode) für zulässig gehalten würde. Beim Trend der derzeitigen Preisentwicklung läßt eine Bewertung nach dem Durchschnitt der Anschaffungspreise immer noch die Möglichkeit einer stillen Reserve zu. Bei Preisschwankungen sind Wertabweichungen nach unten weniger stark, nach oben sind sie durch das Niederstwertprinzip begrenzt. Bei Preissenkungen ist nach dem Niederstwertprinzip stets der niedrigere Wert anzusetzen. Jede Bewertung könnte anhand von Belegen nachgeprüft und eine willkürliche Bewertung eher aufgedeckt werden. Die Möglichkeit, sich mit Hilfe des Geschäftsberichts über die Bewertungsmethoden und die realen Werte ein Bild zu machen, ist, insbesondere für die Vielzahl der Kleinaktionäre, weitgehend theoretisch.

d) Die Bilanzierung von Forderungen

Nach § 151 Abs. 1 Nr. III gehören sämtliche Forderungen zum Umlaufvermögen, so daß die dortigen Ausführungen auch hier gelten ¹⁾. Im einzelnen handelt es sich dabei um folgende Positionen, deren Bilanzierung problematisch sein kann:

I Ausstehende Einlagen auf das Grundkapital; davon eingefordert:

III Umlaufvermögen:

B) andere Gegenstände des Umlaufvermögens:

1. geleistete Anzahlungen, soweit sie nicht zu II A Nr. 7 gehören;
2. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen; davon mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr:
3. Wechsel; davon bundesbankfähig;
4. Schecks;
10. Forderungen an verbundene Unternehmen;
11. Forderungen aus Krediten, die
 - a) unter § 89,
 - b) unter § 115 fallen

1) vgl. unten S. 102

12. sonstige Vermögensgegenstände:

Wegen der Fülle der Probleme bei der Bilanzierung von Forderungen¹⁾ können hier nur die wichtigsten Wahl- und Manipulationsmöglichkeiten aufgeführt werden.

aa) Die ordnungsmäßige Erfassung der Forderungen

Neben der Vollständigkeit der auszuweisenden Forderungen kann deren Zuordnung im Bilanzschema in der Praxis Schwierigkeiten bereiten²⁾. So sind auf längere Zeit gestundete Forderungen aufgrund von Lieferungen und Leistungen (§ 151 Abs. 1 Nr. III B 2) als sonstige Vermögensgegenstände (§ 151 Abs. 1 Nr. III B 12) auszuweisen, wenn sie ihren ursprünglichen Charakter verloren haben und sich als Darlehn zeigen.

Eine Saldierung von Forderungen und Verbindlichkeiten ist grundsätzlich unzulässig³⁾ (§ 152 Abs. 8 S. 1). Als Ausnahme wird in der Literatur zum Teil eine Saldierung zugelassen, wenn es sich um Forderungen und Verbindlichkeiten handelt, bei denen Schuldner und Gläubiger dieselbe Person sind⁴⁾. Ausgehend vom Zweck des Saldierungsverbotes, der Erhöhung der Aussagefähigkeit der Bilanz, sollte eine Saldierung nur dann zulässig sein, wenn sich Forderung und Verbindlichkeit nach § 387 BGB unstreitig aufrechenbar gegenüberstehen⁵⁾. Eine Ausdehnung

1) vgl. Beine, Bilanzierung von Forderungen, S. 35ff, 77ff

2) vgl. Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 151 Anm. 141

3) vgl. Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 152 Anm. 166, mit der Folge der Nichtigkeit des Jahresabschlusses, § 256 Abs. 4 Nr. 1

4) vgl. Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 152 Anm. 167; Beine, Bilanzierung von Forderungen, S. 46; Trumpler, Bilanz, S. 189; a.A. Schlegelberger-Quassowski, AktG, § 131 Anm. 59 (1. Aufl.); Mel-lerowicz, Großk. AktG, § 131 Anm. 53 I

5) vgl. Beine, Bilanzierung von Forderungen, S. 43 ff; Trumpler, Bilanz, S. 189; im WP-Handbuch 1963, S. 330, wird auch bei nicht wesentlich voneinander abweichender Fälligkeit eine Saldierung als erlaubt angesehen.

der Saldierungsmöglichkeiten darüber hinaus führt u.U. zu einer Darstellungs- ¹⁾ oder Ergebnisfälschung ²⁾.

bb) Buchung und Wertberichtigung von Forderungen

Die Buchung der Forderung hat bei Absendung der Ware bzw. bei Übergabe zu geschehen. Die kaufmännische Praxis wählt allerdings aus Vereinfachungsgründen als Zeitpunkt des Wareneausgangs oft den Tag der Rechnungserstellung ³⁾. Zum Bilanzstichtag können sich deshalb Diskrepanzen ergeben, die leicht zu einem geringeren Forderungs- oder Bestandsausweis (Ergebnisfälschung) ausgenutzt werden können.

Ein weiteres Problem ergibt sich bei der Wertberichtigung von Forderungen. Von den in § 155 für die Gegenstände des Umlaufvermögens aufgestellten Wertmaßstäben ist im wesentlichen nur § 155 Abs. 2 S.2 von Bedeutung ⁴⁾, der als Wertmaßstab für den Wert der Forderung den Wert am Abschlußstichtag angibt. Dieser hängt davon ab, ob mit dem Eingang des Forderungsbetrages zum vereinbarten Zeitpunkt in voller Höhe gerechnet werden kann oder nicht. Da sich aber erst in der Zukunft entscheidet, ob der Schuldner seinen Verpflichtungen vertragsgemäß nachkommt, muß das Risiko des Forderungsausfalles geschätzt werden. Dabei kann das Unternehmen von der Bewertung in der Einzelforderung ausgehen und über eine "Einzelwertberichtigung" ⁵⁾ zu einem Bilanzansatz kommen oder für alle Forderungen eine Pauschalwertberichtigung (Sammel- oder Globalwertberichtigung) vornehmen ⁶⁾.

Es läßt sich immer wieder beobachten, "daß Forderungen gegen gewerbliche Unternehmer aktiviert werden, obwohl die Schuldner seit längerer

1) z.B. langfristig gestundete Forderung und fällige Verbindlichkeit

2) z.B. einredebehaftete Forderung und fällige Verbindlichkeit

3) vgl. Heinen, Handelsbilanzen, S. 133; am Jahresende wohl unzulässig, wenn Lieferdatum in anderem Geschäftsjahr liegt

4) zu beachten ist auch § 40 Abs. 2,3 HGB

5) Beine, Bilanzierung von Forderungen, S. 88 ff

6) Beine, Bilanzierung von Forderungen, S. 138 ff

Zeit zahlungsunfähig sind oder über ihr Vermögen sogar schon das Konkursverfahren eröffnet" worden ist 1). Diese Forderungen werden teilweise über längere Zeiten ausgewiesen. Zudem kommt es vor, "daß angebliche Schadensersatzansprüche u.s.w. gegen Lieferanten, Behörden oder gegen frühere Angestellte wegen angeblicher Veruntreuung von Vermögenswerten aktiviert werden, obgleich die Ansprüche recht zweifelhafter Natur oder gar uneinbringlich sind" 2).

Auf der anderen Seite stellt ein Unterlassen der Reaktivierung einmal als uneinbringlich abgeschriebener Forderungen, die dann später doch wieder einbringlich werden, eine tatbestandsmäßige Ergebnisfälschung dar 3). Man darf jedoch nicht verkennen, daß der Nachweis der subjektiven Merkmale zur Strafbarkeit einer unterlassenen Abschreibung bei uneinbringlichen Forderungen vielfach nur schwer zu erbringen sein wird.

Den GoB entspricht nur ein Bilanzansatz, der sich bei im wesentlichen gleichem Schuldnerstamm und unveränderten Zahlungsverhältnissen mit den Erfahrungssätzen der Vorjahre deckt. Höhere Wertberichtigungen führen zu einem schlechteren, niedrigere zu einem überhöhten Vermögensausweis.

Ergebnis

Bei der Bilanzierung und Bewertung von Forderungen lassen sich Wahlrechte nicht ausschließen. Der geübte Bilanzleser wird im Vergleich mit den Wertberichtigungen der Vorjahre, insbesondere mit den Posten 20 und 21 der aktienrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung, einen wesentlich überhöhten oder zu niedrigen Ansatz feststellen können. Eine ausführliche Berichterstattung über die Wertberichtigungen im Geschäftsbericht ist allerdings unumgänglich. Ein gesicherter Einblick in die Vermögens- und Ertragslage wäre gegeben, wenn außerdem die in der Steuerbilanz anerkannten Wertberichtigungen ausgewiesen werden müßten.

1) Gössweiner-Saiko, AfK, Bd. 133 S. 92

2) wie Anm. 1

3) Gössweiner-Saiko, AfK, Bd. 132 S. 98

e) Die Bewertung von Verbindlichkeiten

Das Gesetz bestimmt in § 156 Abs. 2, daß Verbindlichkeiten "zu ihrem Rückzahlungsbetrag, Rentenverpflichtungen zu ihrem Barwert anzusetzen" sind. Für das Jahr der Kreditaufnahme räumt § 156 Abs. 3 den Unternehmen ein Aktivierungswahlrecht ein ¹⁾, in dem das Unternehmen den möglichen Unterschiedsbetrag zwischen Ausgabe- und Rückzahlungsbetrag unter die Rechnungsabgrenzungsposten auf die Aktivseite aufnehmen und durch planmäßige jährliche Abschreibungen tilgen darf oder zu Lasten des Ergebnisses des Geschäftsjahres buchen kann. Der Abschreibungszeitraum kann, im Gegensatz zur Steuerbilanz, wo er durch die Laufzeit der Verbindlichkeit bestimmt ist ²⁾, frei gewählt werden. Nur Planmäßigkeit der Abschreibung wird gefordert (§ 156 Abs.2 S.2).

Das Wahlrecht bei der Bewertung von Verbindlichkeiten kann zu einer erheblichen Verschlechterung des Geschäftsergebnisses führen, wenn ein Disagio oder Rückzahlungsdagio im Jahr der Kreditaufnahme voll zu Lasten des Ergebnisses gebucht wird ³⁾. Die Vorteile, die sich das Unternehmen durch die Kreditaufnahme verspricht, stellen sich erst in Geschäftsjahren ein, die mit diesen Kosten nicht mehr belastet sind, so daß dann höhere Gewinne ausgewiesen werden ⁴⁾.

f) Rückstellungen

aa) Die Aufgaben der Rückstellungen

Rückstellungen sind nur in der Höhe des Betrages anzusetzen, der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist (§ 156 Abs.4) ⁵⁾.

1) Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 156 Anm. 26

2) BFH vom 29.6.1967, BStBl. S. 670

3) Kropff, WPg 1966, S. 379, will deshalb das Wahlrecht nur mit der Einschränkung des § 149 gelten lassen.

4) vgl. zu Spezialfragen in diesem Zusammenhang, Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 156 Anm. 10ff

5) Über die Funktionen der Rückstellungen vgl. Heinen, Handelsbilanzen, S. 212ff; Mellerowicz, Großk. AktG, § 156 Anm. 12

Nach dem WP - Handbuch ¹⁾ dienen Rückstellungen "der Erfassung von Aufwendungen und Verlusten, die am Bilanzstichtag dem Grunde, aber nicht der Höhe nach bekannt sind, oder von Verbindlichkeiten und Lasten, die am Bilanzstichtag bereits bestehen, sich aber nach Betrag und Fälligkeit nicht genau bestimmen lassen".

Trotz einer grundsätzlichen Passivierungspflicht von Rückstellungen hat ein Unternehmen ein Schätzungsermessen, indem es

1. durch zu niedrigen Ansatz von Rückstellungen die Schulden niedriger und dadurch den Erfolg höher ausweisen kann,
2. durch überhöhte Ansätze versteckte Rücklagen bilden kann, indem die Schulden zu hoch und der Gewinn zu niedrig dargestellt werden.

Durch die Ausübung bestimmter, durch das Gesetz ausdrücklich zugelassener Wahlrechte kann es den Umfang des Schuldenausweises und damit letztlich den Periodenerfolg beeinflussen.

bb) Spezielle Passivierungswahlrechte

Nach § 152 Abs. 7 dürfen Rückstellungen gebildet werden für ²⁾

1. "ungewisse Verbindlichkeiten und drohende Verluste aus schwebenden Geschäften",
2. "im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung oder Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden,"
3. "Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden" und
4. "Pensionsrückstellungen für laufende oder Anwartschaften auf Pensionen" ³⁾.

1) WP - Handbuch 1959, S. 568

2) vgl. Falk-Gail-Latsch, Steuerbilanz, S. 290ff, mit einer Zusammenstellung der Steuerrechtsprechung

3) hierzu die Steuerrechtsprechung des RFH vom 9.3.1937, RStB1. S.590 und des BFH, Urteile vom 27.5.1964, BStB1 S. 489; 22.1.1958, BStB1. S. 186; 26.11.1964, HFR 1965, S. 261; 11.12.1964, HFR 1965, S.355; 16.2.1967, BStB1. III S. 222; vgl. auch Bellstedt, NJW 1968, S.377ff; Urteil v. 22.1.1970, BStB1. II S. 415

Ob eine Passivierungspflicht oder ein Wahlrecht besteht, soll nach den GoB entschieden werden ¹⁾.

Zum Teil wird das Passivierungswahlrecht für Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und für Verluste aus schwebenden Geschäften verneint. Wegen des in § 39 HGB geforderten vollständigen Schuldenausweises bestünde eine Passivierungspflicht ²⁾. Das in der Literatur angeführte Beispiel ³⁾, in dem die Bildung von Rückstellungen gefordert wird, weil ein gegen das Unternehmen geführter Prozeß aller Voraussicht nach verloren geht, zeigt die Begründetheit dieser Auffassung im Einzelfall. In dem gebrachten Beispiel hatte das Unternehmen ungeklärte Abwässer in einen See geleitet, wodurch der Fischbestand dezimiert wurde.

Die Rechtsprechung hat für Pensionsrückstellungen ⁴⁾ eine Passivierungspflicht verneint, weil nicht nur die Höhe der späteren Ausgaben ungewiß, sondern es auch fraglich sei, ob es überhaupt zu einer Ausgabe kommen werde. Die Gründe, daß der Gesetzgeber bei Pensionsrückstellungen ein Wahlrecht eingeräumt und Rückstellungen nicht zur Pflicht gemacht hat, liegen außerhalb des Bereichs der Rechnungslegung; so sollte der Befürchtung entgegengetreten werden, kleinere Unternehmen verzichteten bei einer Passivierungspflicht auf Pensionszusagen ⁵⁾.

Dieser Auffassung kann nur dann zugestimmt werden, wenn die jährlichen Zahlungen an Pensionäre konstant bleiben oder sinken. Bei steigender Lebenserwartung der Bevölkerung oder dem Anstieg der Anzahl der

1) Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 152 Anm. 157

2) Wöhe, Bilanzierung, S. 391; Döllner, BB 1965, S. 1411; Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 152 Anm. 158

3) Gössweiner-Saiko, AfK, Bd. 128 S. 84

4) BGHZ 34, 324 (334)

5) Kropff, WPg 1966, S. 373; aber gerade in diesen Fällen sind fehlende Pensionsrückstellungen u.U. für das Unternehmen sehr belastend und gefährlich.

Pensionäre des Unternehmens kann eine Begründung, die sich auf die Fraglichkeit zukünftig zu erbringender Leistungen stützt, wenig überzeugen. Versicherungsmathematisch läßt sich die zukünftige Belastung relativ exakt schätzen.

Die Ungewißheit darüber, ob es überhaupt zu einer Belastung des Unternehmens kommen wird und wie hoch diese dann sein wird, besteht bei fast allen in § 152 Abs. 7 angeführten Rückstellungen¹⁾, so daß der BGH bei konsequenter allgemeiner Anwendung seiner Ansicht wohl eher zu einem generellen Passivierungswahlrecht für Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten kommen müßte.

cc) Ergebnis

Wegen des weitgehenden Schätzungscharakters von Rückstellungen kann das Betriebsergebnis durch zielgerichtetes Handeln beim Einstellen der Rückstellungen in die Bilanz maßgeblich beeinflusst werden. Insbesondere bei Rückstellungen für Inanspruchnahme, die nicht nur ihrer Höhe nach, sondern auch dem Grunde nach ungewiß sind, ist eine Schätzung außerordentlich schwierig. Aus gleichem Grund läßt sich ein überhöhter Wertansatz nur selten nachweisen (z.B. überhöhte Berechnung einer Garantierückstellung für ein neues Produkt, für das keine Erfahrungswerte über die tatsächliche Inanspruchnahme vorliegen).

Auf der anderen Seite lassen sich Fälle denken, in denen ein Unternehmen, das mit einem neuen Produkt auf den Markt kommt, im ersten Geschäftsjahr einen hohen Gewinn wegen der starken Nachfrage ausweisen kann, später jedoch, weil sich Mängel herausstellen und keine Rückstellungen für Garantieverpflichtungen gebildet wurden, Zahlungs-

1) Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 152 Anm. 159 m.w.N., wo für unterlassene Aufwendungen, für Instandhaltung oder Abraumbe-seitigung und für Rückstellungen für Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden, ein Passivierungswahlrecht angenommen wird.

unfähigkeit anmelden muß. Zwar lassen sich unangemessene Rückstellungen nur über einen befristeten Zeitraum aufrechterhalten, da im Gegensatz zu einmal gewählten Wertansätzen bei der Bewertung des Umlaufvermögens (§155 Abs.4) sie, sofern sie nicht mehr durch § 152 Abs. 7 gedeckt sind, aufgelöst werden müssen; Manipulationen können aber auch wegen kurzfristiger Ziele von Interesse sein, z.B. kurzfristige Beeinflussung der Aktienkurse, um Aktien "gewinnbringend" zu kaufen oder zu verkaufen ¹⁾.

Die Gefahr bei nicht ausgewiesenen Verpflichtungen aus Pensionszusagen liegt darin, daß Gläubigern und Aktionären ein zu günstiger Vermögensstand vorgetäuscht werden kann und die Pensionsberechtigten beim Anfall der Verpflichtung leer ausgehen können, weil zuvor überhöhte Gewinne ausgeschüttet worden sind. Bei Pensionszusagen ist deshalb eine Passivierungspflicht zu fordern ²⁾, deren Höhe sich versicherungsmathematisch bestimmen läßt. Der Vermerk im Geschäftsbericht (§ 159) allein ist nicht ausreichend.

g) Die Bildung von Rücklagen

Der Begriff der Rücklagen als terminus technicus des betrieblichen Rechnungswesens umfaßt den Eigenkapitalanteil, der

1. nicht auf den bilanziellen Kapitalkonten, sondern auf besonderen Rücklagenkonten ausgewiesen wird (offene Rücklagen),
2. überhaupt nicht in der Bilanz ausgewiesen wird (stille Rücklagen; z.B. bei Unterbewertung von Aktivposten oder überhöht angesetzten Passivposten).

Je nach Umfang der stillen Rücklagen kann das Bilanzbild desselben Unternehmens wesentliche Abweichungen zeigen.

1) vgl. Kropff, AktG, S. 255

2) zur Insider-Problematik vgl. oben S. 67

Beispiel für eine Bilanz mit stillen Rücklagen (die stillen Rücklagen wurden bereits in früheren Jahren gelegt)

I Ausgangsbilanz (ohne stille Rücklagen)

Aktiva		Passiva	
Anlagevermögen	2.000	Grundkapital	1.000
Umlaufvermögen	2.200	Rücklagen	500
		Rückstellungen	300
		Verbindlichkeiten	2.000
		Gewinn	400
	4.200		4.200

II Bilanz unter Bildung stiller Rücklagen (Unterbewertung)

Aktiva		Passiva	
Anlagevermögen	1.500	Grundkapital	1.000
Umlaufvermögen	2.000	Rücklagen	100
		Rückstellungen	100
		Verbindlichkeiten	2.000
		Gewinn	300
	3.500		3.500

III Bilanz mit stillen Rücklagen (Passivposten)

Aktiva		Passiva	
Anlagevermögen	2.000	Grundkapital	1.000
Umlaufvermögen	2.200	Rücklagen	200
		Rückstellungen	600
		Verbindlichkeiten	2.000
		Gewinn	400
	4.200		4.200

In der Bilanz II ist in früheren Jahren sowie im Jahr der Bilanz-erstellung durch überhöhte Abschreibung das Anlagevermögen um 500, durch Unterbewertung das Umlaufvermögen um 200 zu niedrig angesetzt worden. Dadurch entsteht ein stilles "Eigenkapital" von 700.

In der Bilanz III sind in früheren Jahren die Rückstellungen um 300 zu hoch, das Eigenkapital in den offenen Rücklagen um den gleichen Betrag zu niedrig angesetzt worden.

Im Rahmen dieser Untersuchung interessiert nur die Frage, welche Wahlrechte den Unternehmen bei der Bildung von Rücklagen vom Gesetzgeber eingeräumt worden sind und wie diese für Bilanzmanipulationen ausgenutzt werden können. Die Möglichkeit der Bildung stiller Rücklagen durch Unterbewertung von Aktiven, durch deren Nichtaktivierung oder durch überhöhten Ansatz von Passivposten ¹⁾ wurde bereits an anderer Stelle untersucht. Die Gefahr für einen Mißbrauch der stillen Rücklagen liegt darin, daß für geraume Zeit Eigenkapital nicht ausgewiesen wird. "Insider" können so durch gezielte Spekulationen Dritten Schaden zufügen; Aktionären wird die Ausschüttung des Gewinns vorenthalten.

Durch die spätere Auflösung einmal gebildeter stiller Rücklagen können Gläubiger, Gesellschafter und Öffentlichkeit über die wirtschaftliche Lage und möglicherweise über die Qualifikation des Führungspersonals getäuscht werden. Gössweiner ²⁾ bezeichnet die stillen Reserven als "Sündenfonds" des Gesellschaftsvorstands. Die Legung stiller Rücklagen (oder auch stiller Reserven) sei es, " die die Bewertungsprobleme so schlüpfrig machten". Sie seien das Hauptbetätigungsfeld der Bilanzkriminalität.

Von den stillen Rücklagen streng zu unterscheiden sind die gesetzlichen Zwangsreserven, die z.B. entstehen, wenn die Wiederbeschaffungs-

1) vgl. oben S. 77ff, 102 ff, 111, 115, 119

2) Gössweiner-Saiko, AfK, Bd. 132 S. 105, S. 107

kosten von bestimmten Wirtschaftsgütern über die Anschaffungskosten steigen, das Realisationsprinzip ¹⁾ einen Ausweis aber nicht erlaubt. Besonders in Zeiten ständiger Preissteigerungen können bei langlebigen Wirtschaftsgütern erhebliche gesetzliche Zwangsreserven entstehen, die allerdings bei einer Neuanschaffung verbraucht werden, um die zwischenzeitlichen Preissteigerungen auszugleichen. Auch beim Eingang von Forderungen, mit deren Eingang nicht mehr gerechnet wurde und die deshalb voll wertberichtigt waren, oder beim Verkauf bereits voll abgeschriebener Anlagewerte werden gesetzliche Zwangsreserven aufgedeckt.

Eine Bilanzmanipulation liegt in diesem Zusammenhang nur dann vor, wenn Forderungen voll wertberichtigt wurden, obwohl dafür kein Anlaß bestand, oder die Nutzungsdauer der Anlagegüter bewußt zu kurz geschätzt wurde.

Wegen der fehlenden Aussagekraft der Bilanzen aufgrund stiller Rücklagen und gesetzlicher Zwangsreserven versucht die betriebswissenschaftliche Literatur, das durch die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung dargebotene Material aufzubereiten und aufzuschließen ²⁾. Während die formale Bilanzkritik sich die Aufgabe gestellt hat, die Bilanzaufstellung im Hinblick auf die Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften, auf Klarheit und sachgemäße Abgrenzung der einzelnen Positionen hin zu untersuchen ³⁾, also im wesentlichen aus der Sicht der Betriebswirtschaftslehre "Darstellungsfälschungen" untersucht, will die materielle Kritik exaktere wirtschaftliche Erkenntnisse aus dem veröffentlichten Bilanzmaterial ziehen ⁴⁾. Diese Arbeitsweise kann zur

1) vgl. oben S. 77

2) Le Coutre, Was sagt mir die Bilanz?, S. 10; vgl. auch oben S. 24f

3) Le Coutre, a.a.O. S. 12

4) vgl. Le Coutre, a.a.O. S. 13; Mayer-Mayer, Bilanzanalyse, S.17, S. 35 ff; Hofmann, Bilanzkennzahlen, S. 217 ff, der es unternimmt, die Bilanzen der größten deutschen Aktiengesellschaften unter den verschiedensten Gesichtspunkten zu analysieren.

Aufdeckung von "Ergebnisfälschungen" herangezogen werden. Als Möglichkeiten bieten sich an:

1. die Überschlägige Berechnung der stillen Reserven.

Besonders beim Anlagevermögen lassen sich stille Reserven mit geringen Mitteln aufdecken. Le Coutre ¹⁾ führt in einem Beispiel einen Mühlenbetrieb an, der in der Bilanz für

Grundstücke	26.367 DM
Gebäude	1.430.000 DM
Maschinen	370.000 DM

auswies. An stillen Reserven im Anlagevermögen ließen sich ca. 465.000 DM feststellen, etwa 25 % des Bilanzansatzes ²⁾.

2. der Betriebsvergleich mit Unternehmen der gleichen Branche (äußerer Vergleich) ³⁾.

Dieser läßt sich ohne große Schwierigkeiten zwischen Betrieben, die Produktionsziffern veröffentlichen ⁴⁾, ziehen, indem z.B. die Anzahl der hergestellten Fahrzeuge in Relation zu den Investitionskosten oder zu den Beschäftigten gesetzt wird.

3. eine bilanzkritische Entwicklungsprüfung, indem die Bilanzen verschiedener Jahre miteinander verglichen werden (innerer Vergleich) ⁵⁾.

Diese Möglichkeiten können aber nur Hilfsmittel darstellen, um wenig aufschlußreiche Bilanzen aussagefähiger zu machen oder grobe Verstöße zu erkennen. Ein weiterer Weg, die Bilanz aussagefähiger zu gestalten, wird in der betriebswissenschaftlichen Literatur durch die Einführung des "ökonomischen Gewinnbegriffs" an Stelle des Bilanzgewinnes versucht ⁶⁾.

1) Le Coutre, Was sagt mir die Bilanz?, S. 25 f

2) Der Unterschiedsbetrag wurde ermittelt, indem der Verkehrswert der Grundstücke und Gebäude geschätzt wurde.

3) Hofmann, Bilanzkennzahlen, S. 28

4) z. B. in der Automobilindustrie

5) Hofmann, Bilanzkennzahlen, S. 27

6) Münstermann, WPg 1966, S. 579 ff

Formal entspricht die Definition des ökonomischen Erfolgs einer Aktiengesellschaft als der Änderung des Erfolgskapitals zzgl. der Ausschüttungen und abzgl. der Einlagen der herkömmlichen Gleichung für die Erfolgsermittlung aufgrund der aktienrechtlichen Bilanz. Der Unterschied liegt in der der Errechnung zugrundeliegenden Kapitalgröße. Die ökonomische Gewinnkonzeption betrachtet als das Eigenkapital des Betriebes nicht die aus Mitteln der Kapitaleigner dem Betrieb überlassenen Werte, sondern sieht das Eigenkapital als einen Fond geschätzter künftiger Einnahmeüberschüsse. Erfolgskapital und nominales Eigenkapital unterscheiden sich um den Goddwill im Sinne der Differenz von Zukunftserfolgswert und nominalem Eigenkapital ¹⁾.

Da das Eigenkapital im ökonomischen Gewinnbegriff sich als geschätzte künftige Einnahmeüberschüsse darstellt, sind die Möglichkeiten von "Fehlern" hier noch größer anzusetzen als bei der derzeitigen aktienrechtlichen Gewinnermittlung. Eine Mitteilung im Geschäftsbericht über die Höhe des "ökonomischen Gewinns" wäre allerdings zu begrüßen.

Es sind zudem keine Gründe ersichtlich, weshalb die Aussagefähigkeit einer Bilanz erst nach Aufbereitung des vom Unternehmen veröffentlichten Jahresabschlusses hergestellt werden muß. Das Risiko, daß die revidierte Aussage aufgrund von "fehlerhaften" Angaben der aktienrechtlichen Bilanz gewonnen wird, läßt sich nicht ausschalten. In diesem Fall hätte sich das Problem, wie ein gesicherter Einblick in die Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens gewonnen werden kann, nur verlagert. Es ist deshalb als Grundsatz de lege ferenda zu fordern, daß die Bildung stiller Rücklagen in der Handelsbilanz ausgeschlossen wird ²⁾. Solange die Fiktion der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz

1) MUnstermann, WPg 1966, S. 581

2) gleiche Auffassung vertreten Wöhe, Bilanzierung, S. 448; Döllerer, BB 1965, S. 1404; Godin-Wilhelmi, AktG, § 10 Anm.2; a.A. Mellerowicz, Großk. AktG, Anm.18 vor §§ 153-156, mit der Begründung, der Gesetzgeber habe davon abgesehen, ein Verbot oder eine Einschränkung stiller Reserven expressis verbis auszusprechen. Auch sei in

für die Steuerbilanz aufrechterhalten wird und deshalb steuerliche Sondervorschriften nur nach Einbeziehung in die Handelsbilanz ausgeschöpft werden können, sind die hierdurch entstandenen zwangsläufigen stillen Rücklagen allerdings unumgänglich ¹⁾. Ihre Höhe sowie ihre Entstehung sollten im Geschäftsbericht zu erläutern sein.

Auch aus anderen Gründen sind gesetzliche Zwangs-Rücklagen nicht vollständig zu umgehen. Durch das Niederstwertprinzip und durch Preissteigerungen, die die Wiederbeschaffungskosten über die Anschaffungs- oder Herstellungskosten steigen lassen, werden zwangsläufig Rücklagen gebildet ²⁾. Auch bei zu schätzenden Positionen in der Bilanz (z.B. Nutzungsdauer von Anlagegütern) können realer Wert und Bilanzansatz nur in Ausnahmefällen exakt übereinstimmen. Vorsätzliche Fehlschätzungen, selbst wenn sie sich im gesetzlich zulässigen Rahmen der Bewertungsvorschriften halten, sind aber unzulässig. Durch sie wird das Ergebnis der Bilanz verfälscht.

§ 149 Abs. 1 S. 2 nur ein möglichst sicherer Einblick im Rahmen der Bewertungsvorschriften gefordert; differenzierend, Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 149 Anm. 102, die stille Reserven zu lassen, soweit sie sich aus den Bewertungsbestimmungen und den Wahlrechten ergeben.

1) vgl. Falk-Gail-Latsch, Steuerbilanz, S. 17

2) vgl. Wöhe, Bilanzierung, S. 450

VI. Die aktienrechtliche Gewinn- und Verlustrechnung

Beim aktienrechtlichen Jahresabschluß ist neben der Jahresbilanz eine Gewinn- und Verlustrechnung aufzustellen, deren Mindestgliederung in § 157 Abs. 1 vorgeschrieben ist.

Manipulationsmöglichkeiten, die allein Auswirkungen in der Gewinn- und Verlustrechnung haben, sind wegen der engen Verbindung von Gewinn- und Verlustrechnung und Jahresbilanz gering. Nur durch falsche Zuordnung einzelner Posten in das Gewinn- und Verlustrechnungsschema kann es zu Darstellungsfälschungen kommen. So ist es z.B. nach § 157 Abs. 3 ohne Vermerk in der Gewinn- und Verlustrechnung nicht erlaubt, Aufwendungen und Erträge in zwei aufeinanderfolgenden Rechnungsperioden verschieden einzuordnen. Eine derartige Verletzung des Prinzips der Kontinuität erschwert einen Einblick in die Vermögens- und Ertragslage, dem auch die Gewinn- und Verlustrechnung dient, wesentlich.

Bis zur Änderung des § 132 AktG 1937 im Jahre 1959 bot die Gewinn- und Verlustrechnung infolge der vielfältigen Saldierungsmöglichkeiten dem Leser nur einen stark verschlüsselten Einblick. Gemäß dem nun geforderten Brutto-Prinzip sind sämtliche Aufwendungen und Erträge ohne Saldierungen gegenüberzustellen¹⁾. Dadurch werden die einzelnen Erfolgs- und Kostenquellen voll sichtbar, die Aussagekraft der Gewinn- und Verlustrechnung wird wesentlich verbessert²⁾. Nur bei kleinen Aktiengesellschaften sieht das Aktienrecht eine Einschränkung des Bruttoprinzips vor (§ 157 Abs. 4).

Eine unzulässige Saldierung ist eine tatbestandsmäßige Darstellungsfälschung³⁾. Nach § 158 Abs. 1 sind bei Handels- und Produktions-

1) Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 157 Anm. 39

2) Wöhe, Bilanzierung S. 565

3) vgl. Kollnig, NBW 1965, S. 133

betrieben "nur die Erlöse aus der Erzeugung, Fertigung und Lieferung" als Umsatzerlöse auszuweisen ¹⁾. Erlöse aus Anlage- oder Wertpapierverkäufen sind hierunter nicht einzuordnen ²⁾, selbst dann, wenn aus Gründen der Bilanzoptik eine Umsatzsteigerung erwünscht ist. Die Gefahr eines Mißbrauchs ³⁾ darf nicht unterschätzt werden.

Durch die umfangreiche aktienrechtliche Literatur ⁴⁾ sind die Zuordnungsprobleme heute weitgehend geklärt, so daß es sich erübrigt, auf diesen Fragenkreis hier einzugehen. Damit soll die Gefahr, die von einer "gefällig gestalteten" Gewinn- und Verlustrechnung ausgehen kann, nicht bagatellisiert werden. Unternehmensvorstände, die ihre Fehlentscheidungen, z.B. überhöhte Produktion von Ware trotz Absatzschwierigkeiten, durch "Umschichtung" der Positionen vertuschen wollen, können für Gläubiger, Aktionäre und Belegschaft weitaus gefährlicher handeln als ein Vorstand, der den "dividendenhungrigen Aktionären" durch Unterbewertung Gewinnanteile vorenthält.

Zusammenfassend läßt sich feststellen, daß Bilanzmanipulationen, sollen sie nicht sofort aufgedeckt werden können, Auswirkungen auf die Gestalt der Gewinn- und Verlustrechnung haben. Ergebnis- und Darstellungsfälschungen können im gleichen Umfang und in der gleichen Weise wie in der Jahresbilanz vorkommen. Sie sind in aller Regel miteinander gekoppelt. Darüberhinaus können Darstellungsfälschungen in der Gewinn- und Verlustrechnung vorliegen:

1. bei Verletzung des Bruttoprinzips,
2. bei Verletzung des Prinzips der Kontinuität,
3. bei falscher Einordnung bestimmter Positionen.

1) vgl. Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 158 Anm. 3 m.w.A.

2) ggf. unter "sonstige Erträge", sofern nicht eigene Positionen dafür ausgewiesen werden

3) wenn z.B. Umsatzeinbußen, hervorgerufen durch falsche Unternehmenspolitik im Vorstand, kaschiert werden sollen oder wenn bei einer geplanten Fusion ein Unternehmen sich größer darstellen möchte. Um dabei ein ausgewogenes Verhältnis zwischen Umsatz und Gewinn zu erreichen, müßten u.U. andere Positionen auch verändert werden.

4) vgl. die Kommentierungen zu § 157

VII. Der Geschäftsbericht

Als dritter Bestandteil aktienrechtlicher Rechenschaftslegung wird in § 148 die Vorlage eines Geschäftsberichts gefordert. Er hat die Aufgabe, die anderen Gesellschaftsorgane, die Gesellschafter, die Gläubiger, die Belegschaft und die interessierte Öffentlichkeit über den Geschäftsverlauf und die Situation der Gesellschaft zu informieren.

Der Geschäftsbericht läßt sich in einen Lagebericht über die wirtschaftliche Situation (§ 160 Abs. 1) und einen Erläuterungsbericht (§ 160 Abs. 2 S. 1) untergliedern, der neben der Erläuterung der Positionen im Jahresabschluß die "Bewertungs- und Abschreibungsmethoden" (§ 160 Abs. 2 S. 2) sowie Abweichungen des Jahresabschlusses von den vorhergehenden enthalten muß.

Verstöße gegen die in § 160 aufgestellten Forderungen an den Inhalt eines Geschäftsberichts sind Darstellungsfälschungen. Inwieweit eine übertriebene Schilderung der wirtschaftlichen Situation den Tatbestand einer Darstellungsfälschung erfüllt, kann nur im Einzelfall beurteilt werden. Insbesondere der Lagebericht bietet die Möglichkeit, die durch den Jahresabschluß dargestellte Ertrags- und Vermögenssituation freundlicher oder pessimistischer zu beurteilen. Eine ungünstige Ertragslage z.B. kann durch optimistische Ausblicke auf die zukünftige Entwicklung verharmlost werden. Eine der Hauptversammlung vorgeschlagene geringere Gewinnausschüttung, verbunden mit einer Erhöhung der Rücklagen, kann durch sorgenvolle Zukunftserwartungen begründet werden.

Im Erläuterungsbericht sind die einzelnen Positionen des Jahresabschlusses zu erklären oder zu ergänzen ¹⁾. Hervorgehoben werden soll hier die Berichterstattung über die Bewertung, die Abschreibung

1) vgl. im einzelnen Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 160 Anm. 31 ff

sowie über eine mögliche Änderung der Methoden.

Ohne entsprechende Erläuterungen kann der Bilanzleser, auch bei entsprechender Sachkenntnis, zu einer falschen Beurteilung kommen. So hatte z.B. eine Aktiengesellschaft einem ihrer Aktionäre Aktien im Wert von 400.000 RM für die Einbringung eines Steinbruches überlassen. Dieser Betrag war formell korrekt in der Bilanz bei den Anschaffungskosten eingeordnet. Der Aktionär hatte allerdings den Steinbruch nur kurze Zeit vorher für 100.000 RM erworben. Das RG 1) war der Ansicht, daß auf diesen Wertunterschied im Geschäftsbericht hätte hingewiesen werden müssen.

Von besonderer Bedeutung für die Beurteilung des Geschäftsergebnisses ist § 160 Abs. 2 S. 5, wonach der "infolge von Änderungen der Bewertungs- und Abschreibungsmethoden einschließlich der Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen oder Wertberichtigungen" ausgewiesene Jahresüberschuß oder -fehlbetrag anzugeben ist, wenn er mehr als 10 % unter oder über dem Betrag liegt, der sich ohne die Änderung ergeben hätte, und wenn er mehr als 0,5 % des Grundkapitals beträgt; damit soll erreicht werden, daß es aufgedeckt wird, wenn stille Rücklagen aus Gründen der Methodenänderung aufgelöst oder gebildet werden. Praktisch lassen sich die Grenzen nicht leicht finden, bei denen, insbesondere unter Berücksichtigung bestimmter Wahlrechte, der Jahresüberschuß oder -fehlbetrag sich um mehr als 10 % verändert.

Von wesentlichem Interesse dürfte der Hinweis auf die Gründe des Methodenwechsels sein. Die Pflicht zur Bekanntmachung der Motivation hierfür wird aber von mehreren Autoren ²⁾ abgelehnt, weil § 160 Abs. 2 S. 4 eine Angabe der Gründe des Wechsels nicht fordere und diese auf die Berichterstattungspflicht ohne Bedeutung seien. Wie bereits oben ³⁾ angeführt, kann durch die einseitige Ausübung der Bewertungs- und Abschreibungswahlrechte die Vermögens- oder Ertragslage unrichtig

1) RGSt 68, 245 f

2) Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 160 Anm. 48; Forster, WPg 1965, S. 596; Ertner, Geschäftsbericht, S. 62; a.A. Möhring, NJW 1966, S. 89

3) vgl. oben S. 101, 110 f

dargestellt werden und damit eine strafbare Ergebnisfälschung vorliegen. Man könnte nun einwenden, ein strafbares oder strafwürdiges Verhalten läge dann nicht mehr vor, wenn die einzelnen Bewertungs- oder Abschreibungsmethoden im Erläuterungsbericht hinreichend erklärt würden. Der mit dem Bilanzierungswesen Vertraute mag sicherlich aus dem Hinweis: "Die Bewertung wurde im Rahmen der niedrigst zulässigen Werte vorgenommen, bei der Abschreibung wurden die zulässigen Höchstwerte angesetzt", den Schluß ziehen, daß in diesen Positionen umfangreiche stille Rücklagen stecken. Allerdings bleibt das Ausmaß der Rücklagen verborgen ¹⁾. Zudem wird nur ein Teil der Aktionäre Erläuterungen des Geschäftsberichts im Hinblick auf die Aussageergänzung des Jahresabschlusses richtig einordnen können ²⁾, insbesondere wenn man bedenkt, daß die derzeitigen Versuche, Aktien populär zu machen und andere Käuferschichten zum Aktienerwerb anzuregen, Erfolge zeigen ³⁾.

Deshalb muß m.E. daran festgehalten werden, daß die willkürliche, unangemessene und mißbräuchliche Ausübung von Bewertungs- und Abschreibungswahlrechten, auch bei Erläuterungen im Geschäftsbericht, unter den Tatbestand des § 400 Nr. 1 fällt.

§ 160 Abs. 3 verpflichtet den Vorstand, über die allgemeinen Ausführungen zum Jahresabschluß und den Angaben zu Bewertungs- und Abschreibungsfragen hinaus, einschließlich der Abweichungen gegenüber dem Vorjahr, zu 11 bestimmten Positionen einen Bericht zu erteilen ⁴⁾. Dabei

-
- 1) a.A. RGZ 115, 336 und Godin-Wilhelmi, AktG, § 400 Anm.6, die eine Strafbarkeit ausschließen, wenn z.B. eine Unterbewertung in der Bilanz im Geschäftsbericht "besprochen" wird.
 - 2) auch Godin-Wilhelmi, AktG, § 400 Anm.6, stellen auf die Erkenntnismöglichkeiten des Durchschnitts der sich für kommerzielle Dinge Interessierender ab; anders die h.M., die am Bilanzkundigen un-deutliche oder unklare Bilanzmanipulationen mißt.
 - 3) vgl. Meyer-Landrut in Grobk. AktG, Einleitung S. 31 ff
 - 4) Godin-Wilhelmi, AktG, § 160 Anm.3; Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 160 Anm. 83; Mellerowicz, Grobk. AktG, § 160 Anm. 23

ist es unerheblich, ob die Berichterstattung zum Verständnis notwendig ist ¹⁾. Gefordert werden keine umfassenden Ausführungen wie im Lage- und Erläuterungsbericht, sondern im wesentlichen Zahlen und Wertangaben. Soweit "gesetzestechische" Begriffe angegeben sind, müssen diese verwandt werden, um die Übersichtlichkeit und Nachprüfbarkeit des Berichtes sicherzustellen ²⁾.

Zusammenfassung

Die Darstellung im Geschäftsbericht kann unrichtig sein:

1. indem der gesetzlich vorgeschriebene Inhalt des Lage- und Erläuterungsberichts nicht eingehalten wird,
2. indem notwendige Positionen weggelassen oder falsch dargestellt werden,
3. indem erhebliche Umstände verschwiegen werden,
4. indem die wirtschaftliche Situation übertrieben dargestellt wird.

Ergebnisfälschungen sind nur in Verbindung mit einem fehlerhaften Jahresabschluß denkbar.

VIII. Der Konzernabschluß und der Konzerngeschäftsbericht

1. Die Konzernbilanz

Das Aktiengesetz fordert in § 329 Abs. 1 S. 1 von Unterordnungskonzernen die Aufstellung eines Konzernabschlusses und eines Konzerngeschäftsberichtes. Nach § 18 Abs. 1 liegt ein Unterordnungskonzern vor, wenn ein herrschendes und ein oder mehrere abhängige Unternehmen unter einheitlicher Leitung des herrschenden Unternehmens zusammengefaßt sind. Ein Konzernabschluß soll nicht die Einzelabschlüsse

1) Mellerowicz, Großk. AktG, § 160 Anm. 23

2) BGHZ 44, 35 (37 ff); zu den einzelnen Positionen in § 160 Abs. 3 vgl. die ausführliche Darstellung bei Mellerowicz, Großk. AktG, § 160 Anm. 24 ff

ersetzen ¹⁾. Er entsteht nicht durch Addition der Einzelbilanzen der im Konzern zusammengeschlossenen Unternehmen. Vielmehr handelt es sich bei der Konzernbilanz um eine "konsolidierte Bilanz", d.h. eine Bilanz, die sich zwar aus den Einzelbilanzen der Konzernunternehmen zusammensetzt, aber unter Aufrechnung der Positionen, die eine Folge der wirtschaftlichen Beziehungen zwischen den rechtlich selbständigen Konzernunternehmen sind ²⁾. Zwischengewinne sind auszuschalten (§ 331 Abs. 1 Nr. 1). Bei der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung sind die Innenumsatzerlöse zu eliminieren (§ 332 Abs. 1 Nr. 1).

Die für die einzelnen Unternehmen festgestellten Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte gelten wegen des Prinzips der Maßgeblichkeit der Einzelbilanzen für die Konzernbilanz auch für den Konzern. Der Gesetzgeber hat nur die Besonderheiten des Konzerns in speziellen Vorschriften berücksichtigt. So können z.B. die Vorräte in einem Posten ausgewiesen werden (§ 331 Abs. 4 S. 2), weil in einem vertikalen Konzern ein Unternehmen als Zulieferer eines anderen auftreten kann und seine fertigen Erzeugnisse Rohstoffe oder Halbfabrikate des anderen Unternehmens sein können. In den Einzelbilanzen sind diese Erzeugnisse unter verschiedenen Positionen aufgeführt.

Bei straffer Führung eines Konzerns können sich die Wahlrechte der abhängigen Unternehmen in der Konzernbilanz wegen der Kumulierung wesentlich stärker auswirken, wenn die Konzernverwaltung einheitliche Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinien erläßt.

Ein Einblick in die Ertrags- und Vermögenslage eines Konzerns kann dadurch erschwert werden, daß einzelne Konzernunternehmen keine dem Aktienrecht entsprechende Jahresabschlüsse aufstellen müssen. Nach § 336 Abs. 3 hat der Konzernabschlußprüfer festzustellen, ob die aus

1) Godin-Wilhelmi, AktG, Vorbem. vor §§ 329 - 338

2) Wöhe, Bilanzierung, S. 635

nicht aktienrechtlich zu prüfenden Einzelbilanzen zu übernehmenden Positionen den GoB entsprechen. Da aber die handelsrechtliche Literatur die Rechnungslegungsvorschriften des Aktiengesetzes, die zum Schutze der Aktionäre erlassen worden sind, nicht in vollem Umfange auch als GoB für Nicht-Aktiengesellschaften gelten lassen will ¹⁾, können in der Konzernbilanz andere Wertansätze ausgewiesen werden, als nach den §§ 152 bis 155 vorgeschrieben ist.

Damit wird die Aussagekraft einer Konzernbilanz, in der Nicht-Aktiengesellschaften abhängige Unternehmen sind, noch über das Maß verringert, das bereits in einem Jahresabschluß einer Einzelgesellschaft auftritt. Verbunden damit ist, insbesondere in einem straff geführten Konzern ²⁾, die Möglichkeit und Gefahr, den Jahresabschluß weitgehend nach eigenem Gutdünken zu gestalten. Ein Mehrheitsaktionär eines Konzerns z.B. kann so, ggf. durch Umwandlung abhängiger Aktiengesellschaften in Nicht-Aktiengesellschaften, in starkem Maße eigene Interessen verfolgen. Die Gefahr könnte weitgehend ausgeschaltet werden, wenn für den Konzernabschluß die Jahresabschlüsse der verbundenen Unternehmen nur übernommen werden dürften, wenn diese selbst den aktienrechtlichen Vorschriften entsprächen oder wenn im Konzerngeschäftsbericht über abweichende Gliederungs- und Bewertungspraktiken der abhängigen Unternehmen, einschließlich ihrer finanziellen Auswirkungen, berichtet werden müßte ³⁾.

Ein Wahlrecht für die Einbeziehung von Konzernunternehmen in den Konzernabschluß ist nach § 329 Abs. 2 gegeben. Danach dürfen Konzern-

1) Wöhe, Bilanzierung, S. 133 ff, 135 f; Kruse, Grundsätze, S. 209 ff; Leffson, Grundsätze, S. 37

2) Hier läßt sich durch einheitliche Anweisungen ein Kumulierungseffekt erzielen.

3) a.A. Wöhe, Bilanzierung, S. 662, mit der Begründung, ein Teil der aktienrechtlichen Bilanzierungsgrundsätze solle nur der Realisierung von Zielsetzungen dienen, die durch die Rechtsform der Aktiengesellschaft bedingt seien (vor allem der Aktionärsschutz). Für andere Rechtsformen hätten sie deshalb keine Bedeutung.

unternehmen außerhalb der Konzernbilanz bleiben, wenn "die Darstellung der Vermögens- und Ertragslage des Konzerns wegen der geringen Bedeutung des Konzernunternehmens dadurch nicht beeinträchtigt wird" (§ 329 Abs. 2 S. 2). Ausländische Konzernunternehmen brauchen nicht in den Konzernabschluß einbezogen zu werden (§ 329 Abs. 1 S. 1, 4). Bei der internationalen Verflechtung vieler Konzerne ist besonders dieses Wahlrecht von Bedeutung. Der Aussagewert eines Konzernabschlusses kann auf ein Minimum sinken, wenn bedeutende ausländische Konzernunternehmen nicht in den Abschluß aufgenommen werden ¹⁾.

Eine weitere Möglichkeit, den Aussagewert des Konzernabschlusses zu vermindern, besteht in der unterschiedlichen Wahl des Bilanzstichtages für die Konzernunternehmen. Nach § 331 Abs. 3 "sollen" die in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmen denselben Abschlußstichtag haben. Unternehmen mit abweichendem Bilanzstichtag müssen auf den Stichtag des Konzernabschlusses einen Zwischenabschluß (§ 331 Abs. 3 S. 2) aufstellen. Die "Möglichkeiten" für eine Konzernführung liegen nun darin, daß der Zwischenabschluß nicht nach den Grundsätzen über die Feststellung des Jahresabschlusses aufgestellt zu werden braucht ²⁾. So läßt sich, wohl nicht nur theoretisch, ein schlechtes Geschäftsjahr des beherrschenden Unternehmens durch "entsprechende" Aufstellung der Zwischenabschlüsse verbundener Unternehmen nach außen hin in ein gutes umwandeln und umgekehrt. Die Zwischenabschlüsse bedürfen nur der Zustimmung des Aufsichtsrates, sofern ein solcher überhaupt vorgesehen ist (§ 331 Abs. 3 S. 3).

Ein weiteres Problem ergibt sich bei der notwendigen Ausschaltung von Zwischengewinnen (§ 331 Abs. 1 Nr. 1), die bei Lieferung innerhalb eines vertikalen Konzerns auftauchen. Ermittelt z.B. ein Konzern -

1) vgl. die unterschiedlichen steuerlichen Abschreibungsvorschriften in den Ländern der EG, der EFTA, den USA und Kanada in Gübbels, Handbuch, S. 412 ff

2) Kropff, AktG, S. 445

unternehmen die Herstellungskosten auf Basis der Grenzkosten ¹⁾, so sind in den Verrechnungspreisen, die für den Gewinnausweis des Konzernunternehmens in seiner Bilanz von Bedeutung sind, bei Lieferung an ein weiterverarbeitendes Konzernunternehmen neben den Herstellungskosten, deren Höhe wegen der verschiedenen Wahlrechte bereits nicht leicht festzustellen ist, noch Fixkostenanteile, Vertriebskostenanteile und Gewinnanteile enthalten, die bei Eliminierung der Zwischengewinne zahlenmäßig erfaßt werden müßten. Wenn man dazu bedenkt, daß die Verrechnungspreise u.U. nach konzernpolitischen Gesichtspunkten festgelegt werden können, wird man als Außenstehender nur erraten, welcher Spielraum bei der Aufstellung des Konzernabschlusses besteht.

Zusammenfassung:

Durch Ausnutzen einer Vielzahl vom Gesetzgeber zugestandener Wahlrechte und Spielräume kann die Konzernbilanz noch stärker als eine Einzelbilanz beeinflußt werden. Die Wahlrechte und Bilanzierungsspielräume sind im wesentlichen:

1. die für den Einzelabschluß gegebenen Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte,
2. die Einbeziehung von Gesellschaften ohne einen dem Aktiengesetz entsprechenden Jahresabschluß,
3. die Einbeziehung oder Nichteinbeziehung von für den Konzernabschluß unwesentlichen und von ausländischen Konzernunternehmen,
4. die Wahl verschiedener Bilanzstichtage der Konzernunternehmen,
5. Bewertungsspielräume bei den Konzernherstellungskosten.

Aus kriminalistischer, straf- und gesellschaftsrechtlicher sowie aus gesellschaftspolitischer Sicht ist de lege ferenda eine Einschränkung der Möglichkeiten zur Beeinflussung des Konzernergebnisses zu fordern. Solange eine solche Vielzahl von Manipulationsmöglichkeiten besteht,

1) keine Gemeinkostenzuschläge für Fixkostenbestandteile, vgl. oben S. 87 f

läßt sich ein Nachweis von strafbaren Handlungen i.S. d. § 400 nur selten führen. Es soll nicht verkannt werden, daß die Vorschriften der Rechnungslegung im Konzern für den Gesetzgeber des AktG 1965 völliges Neuland bedeuteten. Hieraus mag seine Zurückhaltung zu erklären sein ¹⁾.

2. Die Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung

Gegenüber der Gewinn- und Verlustrechnung der §§ 157 und 158 weist die Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung keine wesentlichen Besonderheiten auf. Die §§ 332, 333 stellen den Konzernen drei Formen der konsolidierten Gewinn- und Verlustrechnung zur Wahl, die unterschiedliche Anforderungen an die Konsolidierung stellen:

1. die Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung ohne Ausschaltung der Innenumsatzerlöse (§ 332 Abs. 1 Nr. 1, 1. Halbs.; Teilkonsolidierung),
2. die Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung mit Ausschaltung der Innenumsatzerlöse (§ 332 Abs. 1 Nr. 1, 2. Halbs.; Vollkonsolidierung),
3. die Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung mit Ausschaltung der Innenumsatzerlöse in vereinfachter Form (§ 333).

Als Begründung für die Wahlmöglichkeiten führt Kropff ²⁾ an, von sachverständiger Seite sei erklärt worden, daß die Verrechnung und Umgliederung der Innenumsatzerlöse bei einer ausführlichen Gliederung der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung so viele praktische Schwierigkeiten mit sich brächte, daß sie nicht allgemein gefordert werden könne.

Bei einer Teilkonsolidierung ist die Aussagefähigkeit der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung nicht sehr bedeutsam, weil die internen Umsatzerlöse aus Lieferungen und Leistungen nicht verrechnet oder um-

1) Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, Anm. 1 vor §§ 329 bis 338; Kropff, AktG, S. 437

2) Kropff, AktG, S. 446

gegliedert zu werden brauchen ¹⁾. Bei einer Vollkonsolidierung werden solche Verzerrungen ausgeschaltet, indem die Innenumsatzerlöse der liefernden Gesellschaft mit Aufwendungen des Empfängers verrechnet werden. Zudem sind die noch nicht nach außen realisierten Umsatzerlöse in Bestandsänderungen oder andere zu aktivierende Eigenleistungen umzubilden ²⁾. Als Kompromiß zwischen teil- und vollkonsolidierter Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung ist die Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung in vereinfachter Form einzustufen ²⁾, bei der zwar alle Innenumsätze miteinander verrechnet werden müssen, bei der aber die Gliederung nach einem verkürzten Schema erfolgen darf, das Verrechnungen über den nach § 157 zulässigen Rahmen hinaus erlaubt (§ 333). Die Aussagefähigkeit der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung im Hinblick auf die Ertragslage wird als nicht sehr hoch eingestuft ³⁾. Es bleibt festzuhalten, daß wegen der Vielzahl praktischer Schwierigkeiten bei der Aufstellung einer Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung auch die Nachprüfbarkeit im Hinblick auf Darstellungs- oder Ergebnissfälschungen sehr eingeschränkt ist. Dieses Problem ließe sich nur dadurch lösen, daß wirklich unabhängige Wirtschaftsprüfer ⁴⁾ die Jahresabschlüsse der Konzerne auf ihre Gesetz- und Satzungsmäßigkeit hin untersuchen. Solange die Praxis vorherrscht, daß die Hauptversammlung auf Vorschlag des Vorstandes und/oder des Aufsichtsrates die Abschlußprüfer wählt (§ 163), werden Wirtschaftsprüfer u.U. einen Kompromiß mit den Gesellschaftsorganen anstreben, von denen sie im nächsten Jahr wieder vorgeschlagen werden möchten.

3. Der Konzern-Geschäftsbericht

Der Konzern-Geschäftsbericht hat dieselbe Aufgabe wie der Geschäftsbericht nach § 160 ⁵⁾.

1) Wöhe, Bilanzierung, S. 703

2) Godin-Wilhelmi, AktG, § 332 Anm. 2

3) Wöhe, Bilanzierung, S. 708 mit ausführlicher Begründung

4) Zur Frage, inwieweit Wirtschaftsprüfer zur Zeit unabhängig i.S.d. § 43 WpO sind, Schruoff, Wirtschaftsprüfer, S. 126 ff

5) vgl oben S. 128 ff

Ein publizitätsunfreundlicher Konzern wird sich, noch mehr als eine Einzelgesellschaft, auf die Schutzklauseln des § 334 Abs. 4 S. 3 berufen. Danach darf eine Berichterstattung "über die aus dem Konzernabschluß nicht ersichtlichen Haftungsverhältnisse, über die rechtlichen und geschäftlichen Beziehungen zu nicht zum Konzern gehörenden inländischen verbundenen Unternehmen und über geschäftliche Vorgänge bei diesen Unternehmen, die auf die Lage des Konzerns von erheblichem Einfluß sein können" 1), unterbleiben, wenn "nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung damit gerechnet werden muß, daß durch die Angaben der Gesellschaft oder einem verbundenen Unternehmen erhebliche Nachteile entstehen" (§ 334 Abs. 4 S. 3).

Damit wird eine Strafverfolgung wegen unrichtiger Darstellung (durch Unterlassen) überaus erschwert. Das öffentliche und private Interesse an einem ausführlichen Konzernbericht, insbesondere in Krisenzeiten und bei Großkonzernen, sollte nicht unterschätzt werden. Um diesem Interesse Rechnung zu tragen und Manipulationen einzuschränken, sollte geprüft werden, ob nicht die Stellung des Wirtschaftsprüfers als eines auch faktisch unabhängigen Organs gestärkt werden kann. Dieser sollte auch Einfluß auf Umfang und Inhalt des Konzerngeschäftsbereichs nehmen 2).

IX. Die Wirkung bilanzpolitischer Maßnahmen auf die Darstellung des Jahresabschlusses

Die bewußte Gestaltung der Jahresbilanz, der Gewinn- und Verlustrechnung sowie des Geschäftsberichts in formeller und materieller Hinsicht wird als "Bilanzpolitik" bezeichnet 3). Während die herrschende Auffassung die Grenzen der Gestaltungsfreiheit dort setzt, wo gesetzliche Bilanzierungsvorschriften verletzt werden 4), sind andererseits vereinzelt Meinungen festzustellen, die bei der Wahl der Mittel die vom Gesetzgeber bestimmten Grenzen überschreiten wollen.

1) Wöhe, Bilanzierung, S. 711

2) vgl. Schruoff, Wirtschaftsprüfer, S. 126 ff

3) Mellerowicz, Unternehmenspolitik, S. 212

4) Mellerowicz, Unternehmenspolitik, S. 212; Wöhe, Bilanzierung, S. 46; Vogt, Bilanztaktik, S. 33

Sandig ¹⁾ stellt die Frage: "Ist es wirklich so, daß nicht sein kann, was nicht sein darf? Wer Politik treibt, ganz gleich auf welchem Gebiet, sieht zuerst die von ihm verfolgten Ziele und fragt dann erst, was sich der Zielerreichung in den Weg stellt. Würden auf allen Gebieten und damit auch auf dem Gebiet der Bilanzpolitik die geschriebenen und ungeschriebenen Gesetze regelmäßig streng beachtet, so gäbe es keinen Streit unter den Menschen. Aber Politiker sind keine Engel. Das ist die Realität".

Zwar muß man Sandig bescheinigen, daß er die bilanzpolitische Praxis "richtig" wiedergibt ²⁾, diese Feststellung kann aber keine Legitimation für ein Handeln außerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenzen sein. Vielmehr muß gefordert werden, die im Einzelfall "erlaubten" bilanziellen Ermessensspielräume in ihrer Auswirkung auf die Gesamtbilanz an der Vorschrift des § 149 zu messen, wonach ein möglichst sicherer Einblick in die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft anzustreben ist ³⁾.

1. Formelle Möglichkeiten der Bilanzpolitik

Die "formelle Bilanzpolitik" versucht, durch die Wahl bestimmter Ordnungskriterien das auszuweisende Geschäftsergebnis zu beeinflussen.

a) Bilanzstichtag

Durch die Festsetzung des Bilanzstichtages kann, insbesondere bei Saisonbetrieben, das Bilanzbild gestaltet werden ⁴⁾. Die Liquiditätslage wird hier durch den Bilanzstichtag beeinflusst ⁵⁾. Während zu Beginn einer Saison hohe Bestände die Liquidität einengen, stehen dem geräumten Lager am Ende der Saison mehr flüssige Mittel, oder geringere Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, gegenüber

1) Sandig, Betriebswirtschaftspolitik, S. 267

2) Wöhe, Bilanzierung, S. 46

3) vgl. die Ausführungen zu § 149 oben S. 61 ff

4) Falk-Gail-Latsch, Steuerbilanz, S. 77 ff

5) Mellerowicz, Unternehmenspolitik, S. 218

Kreditinstituten oder aus Wechseln gegenüber. Die "Bewertungsreserven" hingegen sind zu Beginn der Saison höher als an deren Ende, so daß der Unternehmenserfolg meist parallel zur Liquidität auszuweisen ist.

Die Möglichkeiten der Bilanzbeeinflussung durch die Wahl des Bilanzstichtages sind allerdings gering, da sich aus organisatorischen sowie steuerrechtlichen Gründen ¹⁾ ein häufiger Wechsel verbietet. Zudem ist durch die Bestimmung der Höchstdauer eines Geschäftsjahres mit 12 Monaten (§ 39 Abs. 2 S. 1 HGB) eine Verlängerung nicht möglich.

b) Bilanzvorlage

Der Zeitpunkt der Bilanzvorlage ²⁾ kann von Bedeutung sein, weil der Bilanzierende bei seinen Wertansätzen Zukunftserwartungen berücksichtigen darf oder muß. Das Prinzip kaufmännischer Vorsicht erfordert bei unsicherer Nachfragelage der eigenen Produkte eine "zurückhaltende" Bewertung. Zeigt sich nun innerhalb der in § 148 geforderten Dreimonatsfrist für das Vorlegen des Jahresabschlusses eine günstigere Marktsituation für die zu bewertenden Waren oder sind diese ggf. bereits zu bestimmten Preisen verkauft worden, muß u.U. der ursprüngliche interne Bilanzansatz revidiert werden. Die zwischen dem Bilanzstichtag und dem Tag der Bilanzaufstellung erlangte bessere Erkenntnis über die Verhältnisse am Bilanzstichtag ist zu berücksichtigen ³⁾.

c) Bilanzgliederung

Grundsätzlich ist jeder Vermögens- oder Schuldenposten nach den GoB nur einmal in der Bilanz an einer festgelegten Position einzusetzen.

1) Nach § 2 Abs. 5 Nr. 2 S. 2 EStG und § 5 Abs. 2 S. 3 KStG ist eine Umstellung des Wirtschaftsjahres auf einen vom Kalenderjahr abweichenden Zeitraum nur im Einvernehmen mit dem Finanzamt möglich.

2) Mellerowicz, Unternehmenspolitik, S. 218

3) RFH, RStBl. 1934, S. 253; BFH, BStBl. 1965 III, S. 409; BStBl. 1968 II, S. 5

Bei der weitgehenden Gliederung des gesetzlich vorgegebenen Bilanzschemas lassen sich jedoch Überschneidungen nicht verhindern (§ 151 Abs. 3)¹⁾. Bei Vorliegen von Überschneidungen muß die Verwaltung des Unternehmens unter Beachtung des Prinzips der Klarheit und der Übersichtlichkeit über die Einordnung entscheiden. In aller Regel ist die Mitzugehörigkeit zu einem anderen Bilanzposten zu vermerken²⁾.

d) Öffentlichkeitsarbeit

Zur Information interessierter Kreise, (potentieller) Aktionäre oder aus Gründen der Öffentlichkeitsarbeit und Werbung veröffentlichen verschiedene Unternehmen Angaben über die Unternehmenssituation, die die gesetzlich geforderte Publizitätspflicht überschreiten. Auch das Interesse der Belegschaft an einer umfassenden Information sollte nicht verkannt werden. Durch Herausstellen einzelner Bilanzpositionen im Geschäftsbericht können negative Tendenzen bagatellisiert, positive Eindrücke verstärkt werden oder umgekehrt.

2. Materielle Möglichkeiten der Bilanzpolitik

Unternehmerische Entscheidungen, deren zeitliche Auswirkungen im Hinblick auf das Geschäftsergebnis kalkuliert werden, fallen unter die "materiellen bilanzpolitischen Maßnahmen".

a) Entscheidungen vor dem Bilanzstichtag

Zeichnet sich vor Ende des Geschäftsjahres an Hand der verschiedenen Monatsabschlüsse ein bestimmtes Betriebsergebnis ab, so kann durch verschiedene Dispositionen eine optische Veränderung der Bilanz erreicht werden. Zur Beeinflussung des Liquiditätsausweises können Anlagegüter oder Rohstoffe noch vor dem Bilanzstichtag gekauft,

1) Z. B. kann eine Forderung aus Warenlieferung zugleich eine Forderung gegenüber einem Konzernunternehmen sein

2) Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 151 Anm. 260

Investitionsmaßnahmen beschleunigt werden. Soll der Liquiditätsausweis günstiger dargestellt werden, lassen sich z.B. Wertpapiere oder nicht mehr betriebsnotwendige Güter des Anlagevermögens veräußern.

Bei konzernabhängigen Unternehmen wird durch die Bestimmung überhöhter oder zu niedriger Verrechnungspreise das Ergebnis beeinflusst. Sind z.B. zwei Konzerne an einem dritten Unternehmen beteiligt, das die Lieferungen des einen Konzerns nach Zwischenverarbeitung an den anderen Konzern weiterveräußert, so läßt sich mit dem Festsetzen überhöhter Preise der Käufe des abhängigen Unternehmens von der Obergesellschaft und zu niedriger der Verkäufe an die andere Obergesellschaft ein Betriebsergebnis des abhängigen Unternehmens erreichen, das keinen Gewinn ausweist ¹⁾.

Auch die verstärkte Beschaffung sogenannter geringwertiger Wirtschaftsgüter vor dem Bilanzstichtag, die dann in der Bilanz abgeschrieben und in voller Höhe als Aufwand verrechnet werden, ist hier einzuordnen (§ 6 Abs. 2 EStG i.V.m. § 154 Abs. 2 Nr. 2).

b) Entscheidungen nach dem Bilanzstichtag

Die Ausübung der Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte ²⁾ ist als wichtigste Möglichkeit der Bilanzpolitik zu betrachten ³⁾. Ihre Auswirkungen sind an anderer Stelle erörtert worden ⁴⁾.

c) Ergebnis

Werden durch bilanzpolitische Maßnahmen gesetzliche Bilanzierungsvorschriften verletzt, liegt eine strafbare Darstellungs- oder Ergebnisfälschung vor. Einzelne formelle und materielle bilanzpolitische

1) Ein solches Verfahren wird nicht selten aus steuerlichen Erwägungen durchgeführt.

2) vgl. oben S. 68ff, 77ff

3) Mellerowicz, Unternehmenspolitik, S. 225

4) vgl. oben S. 68 ff, 79 ff

Entscheidungen im Rahmen der gesetzlichen Vorschriften sind nicht strafbar und nicht strafwürdig, da durch sie der Einblick in die Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens nicht verfälscht wird. Die Ausschöpfung aller an sich zulässigen Mittel der Bilanzpolitik kann die Grenze zum Strafwürdigen und Strafbaren hin überschreiten, wenn dadurch der in § 149 Abs. 1 geforderte möglichst sichere Einblick in die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft nicht mehr gewährleistet wird.

X. Zusammenfassendes Ergebnis

Der Tatbestand des § 400 Nr. 1, 2 und 4 (Ergebnisfälschungen = ergebnisverändernde Falschdarstellungen oder Darstellungsfälschungen = ergebnisneutrale Falschdarstellungen) kann auf vielfältige Weise erfüllt werden. Während sich Bilanzmanipulationen im Vorfeld des Jahresabschlusses ohne große Schwierigkeiten theoretisch als tatbestandsmäßig oder nicht tatbestandsmäßig einordnen lassen, ergeben sich für die Einordnung von Handlungen im Zusammenhang mit der Ausübung von vom Gesetzgeber und der betriebswissenschaftlichen Literatur zugestandenen Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechten viele Probleme. Das Schwergewicht kriminalistischer Arbeit sollte bei der Überprüfung der Tätigkeiten für den Jahresabschluß in der Buchhaltung des Unternehmens, dessen Inventurarbeiten und ggf. bei der Überprüfung der Anlagen automatischer Datenverarbeitung liegen. Die praktischen Schwierigkeiten sind keineswegs zu verkennen, da dem Täter neben eigener genauer Kenntnis des Betriebsablaufes die Menge der Geschäftsvorfälle zu Hilfe kommt.

Als typische Buchführungsdelikte, die Auswirkung auf die Bilanz haben, lassen sich feststellen ¹⁾:

1) In aller Regel sind solche Handlungen als Ergebnisfälschungen einzuordnen.

- ein Verstoß gegen die zeitliche Reihenfolge der Buchungsvorgänge,
- Buchung von Scheinsachverhalten,
- Buchung von nichtbuchungsfähigen Geschäftsvorfällen,
- Falschbuchung richtiger Geschäftsvorfälle,
- Falschbuchung durch fehlerhaft programmierte elektronische Datenverarbeitung,
- Verbuchen von erdichteten Geschäftsvorfällen,
- Nichtverbuchen von Geschäftsvorfällen,
- Unterlassen der Buchführung,
- Vernichten oder Beiseiteschaffen von Buchungsunterlagen und Büchern.

Das Inventurergebnis kann verfälscht werden durch ¹⁾:

- Aufnahme überhöhter oder zu geringer Bestände,
- Aufführen oder Nichtaufführen von (nicht) vorhandenen Objekten,
- Aufführen oder Nichtaufführen von fremden (beideitegeschafften eigenen) Objekten.

Die theoretische Einordnung von Handlungen, die sich als Ausübung bestimmter Wahlrechte darstellen, als tatbestandsmäßiges Verhalten i.S. d. § 400 Nr. 1, 2 und 4 kann präzise und eindeutig nicht vorgenommen werden. Festzustellen ist, daß eine Bilanzierung oder ein Wertansatz außerhalb der gesetzlich vorgegebenen Grenzen als tatbestandsmäßiges Verhalten (Ergebnisfälschung) einzuordnen ist (handelsrechtlich unzulässige Bilanzierung oder Bewertung).

Ein Ansatz innerhalb des zulässigen Bewertungsspielraumes ist grundsätzlich nicht fehlerhaft. Jedoch kann auch eine Bilanz, die sich in den einzelnen Positionen innerhalb des gesetzlich zulässigen Spielraumes hält, u.U. nicht mehr den Anforderungen des § 149 genügen. Das unangemessene oder mißbräuchliche Ausschöpfen mehrerer oder aller

1) mit der Folge der Ergebnisfälschung in der Bilanz

Bilanzierungsmöglichkeiten zur Erreichung eines hohen oder niedrigen¹⁾
Bilanzansatzes ist als tatbestandsmäßiges Verhalten zu würdigen.

Von besonderer Wichtigkeit bei der Feststellung von Bilanzmanipulationen (Ergebnisfälschungen) sind dabei folgende Posten:

- Bilanzierung immaterieller Anlagewerte,
- Bilanzierung von Firmen- oder Verschmelzungswert,
- Bilanzierung der Kosten der Gründung und Ingangsetzung des Geschäftsbetriebes,
- Bilanzierung von Leasingverhältnissen,
- Bewertung der Anschaffungskosten,
- Bewertung der Herstellungskosten und deren Zusammensetzung,
- Abschreibung des Anlagevermögens,
- Bewertung des Umlaufvermögens,
- Bilanzierung von Forderungen,
- Bewertung von Verbindlichkeiten,
- Wertansätze für Rückstellungen,
- Wertansätze für Rücklagen.

In der aktienrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung lassen sich Darstellungsfälschungen feststellen:

- bei Verletzung des Brutto-Prinzips²⁾,
- bei Verletzung des Prinzips der Kontinuität²⁾,
- bei falschem Einordnen bestimmter Positionen²⁾.

Ergebnisfälschungen allein in der Gewinn- und Verlustrechnung sind wohl nur selten. Sie sind fast immer an eine Manipulation in der Jahresbilanz gekoppelt (oder umgekehrt).

-
- 1) Solange die Handelsbilanz für die Steuerbilanz maßgeblich ist, ist ein steuerrechtlich zulässiger Wertansatz in der Handelsbilanz weder unangemessen noch mißbräuchlich, selbst wenn hierdurch der Einblick in die Vermögens- und Ertragslage erschwert wird. Sonst müßten u.U. mehr Steuern gezahlt werden, als der Gesetzgeber verlangt.
- 2) Dies gilt auch für die Jahresbilanz.

Der aktienrechtliche Geschäftsbericht kann die Lage des Unternehmens falsch darstellen,

- indem der gesetzlich vorgeschriebene Inhalt des Lage- und Erläuterungsberichtes falsch dargestellt wird,
- indem notwendige Positionen, die zum Verständnis oder zur Beurteilung der wirtschaftlichen Lage wesentlich sind, völlig oder teilweise weggelassen werden,
- indem die wirtschaftliche Situation übertrieben dargestellt wird.

Bei einem Konzernabschluß oder Konzerngeschäftsbericht sollte das einseitige Ausnutzen von Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechten unter den Tatbestand des § 400 Nr. 2 einzuordnen sein, da eine solche Handlungsweise gleichfalls gegen die Forderung des § 149 verstößt ¹⁾.

Neben den für die Einzelgesellschaften aufgeführten Manipulationsmöglichkeiten sollte folgenden Punkten besondere kriminalistische Aufmerksamkeit zuteil werden:

- die Einbeziehung von Gesellschaften ohne einen dem Aktiengesetz entsprechenden Jahresabschluß oder mit einem Status anstelle des Jahresabschlusses,
- die Nichteinbeziehung ausländischer oder für den Konzernabschluß unwesentlicher Konzernunternehmen,
- die Bilanzstichtage der Konzernunternehmen,
- die Konzernherstellungskosten.

Die Kompliziertheit einer Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung läßt die Aufdeckung von Manipulationen als nahezu unmöglich erscheinen.

Die Ausführungen zur Gewinn- und Verlustrechnung der Einzelgesellschaften sowie zu deren Geschäftsbericht gelten auch für den Konzern.

1) Nach §§ 331 Abs. 4, 332 Abs. 3 ist § 149 grundsätzlich auch auf den Konzernabschluß anwendbar, dessen Aufgabe es ist, die Vermögens- und Ertragslage des Konzerns darzustellen.

C. Die übrigen Voraussetzungen der Strafbarkeit

I. Tatbestandsausschließungsgründe

1. Gesetzliche Tatbestandsausschließungsgründe

Die grundsätzliche Forderung nach Offenlegung der Gesellschaftsverhältnisse kann mit dem in § 131 Abs. 3 normierten Auskunftsverweigerungsrecht sowie der Verschwiegenheitspflicht (§ 93 Abs. 1) und der Auskunftspflicht ¹⁾ bei der Sonderprüfung (§145 Abs. 2) kollidieren. Diese eigentlich das Verschweigen bestimmter Umstände rechtfertigenden Vorschriften werden seit längerem als tatbestandsausschließende Merkmale angesehen ²⁾. Die in Rede stehenden Schweigerechte, so wird argumentiert, seien keine Rechtfertigungsgründe, die dem an sich tatbestandsmäßigen Verhalten die Rechtswidrigkeitsindikation nähmen, sie gäben vielmehr dem Tatbestand den genaueren Gehalt ³⁾. Nach dieser Auffassung müßten auch die §§ 90 Abs. 4 ⁴⁾, 165 Abs. 2 ⁵⁾ und 160 Abs. 4 S. 1, 2 und 3 ⁶⁾ als gesetzliche Tatbestandsausschließungsgründe einzuordnen sein.

Dem ist zuzustimmen, sofern es die Auskunftspflichten gegenüber dem Aufsichtsrat (§ 90 Abs.4), dem Sonderprüfer (§145 Abs. 2) und dem Abschlußprüfer (§ 165 Abs. 2) betrifft.

-
- 1) Nach herrschender Auffassung ist die Auskunftspflicht grundsätzlich unbeschränkt, jedoch werden natürliche Grenzen durch den Gegenstand der Prüfung gezogen; vgl. Godin-Wilhelmi, AktG, § 145 Anm. 2; Schmidt-Meyer-Landrut in Großk. AktG, § 145 Anm.1, wo Auffassung von Schmidt in der Voraufgabe abgeändert wird; a.A. Baumbach-Hueck, AktG, § 145 Anm. 2
 - 2) Schmidt in Gadow-Meinichen-Schmidt, AktG, § 296 Anm. 3
 - 3) Klug, Aktienstrafrecht, § 296 Anm. 6
 - 4) wonach der Umfang des Berichtes des Vorstandes an den Aufsichtsrat durch die Forderung, daß er den Grundsätzen einer gewissenhaften und getreuen Rechenschaft zu entsprechen hat, bestimmt wird.
 - 5) Auskunftsrecht des Abschlußprüfers, soweit es für eine sorgfältige Prüfung notwendig ist.
 - 6) Inhalt des Geschäftsberichts

Hier hat der Gesetzgeber nur allgemeine Forderungen an den Umfang der Rechtspflicht aufgestellt, die sich aus einer sinnvollen Anwendung bereits von selbst ergeben.

In § 131 Abs. 3 und § 160 Abs. 4 S.2 und 3 hingegen hat er eine sehr spezielle Konfliktslage geregelt, nämlich die, die sich zwischen der Forderung nach Offenlegung aller für die Beurteilung der Gesellschaftsverhältnisse notwendigen Fakten und den Interessen des Staates oder der Aktiengesellschaft ergeben kann. Hier zeigt sich, daß das Auskunftsverweigerungsrecht (§ 131 Abs. 3) und die beschränkte Berichterstattung (§ 160 Abs. 4 S. 2 und 3) Konfliktfälle lösen, die durch die Rechtsinstitute des "rechtfertigenden Notstandes" und der "Pflichtenkollision" im allgemeinen Strafrecht erfaßt werden ¹⁾. Es ist deshalb geboten, die Regelungen der §§ 131 Abs. 3 und 160 Abs. 4 S. 2 und 3 als spezielle Rechtfertigungsgründe einzuordnen. Auswirkungen für die Strafbarkeit ergeben sich, folgt man der eingeschränkten Schuldtheorie des BGH, praktisch nicht ²⁾.

2. Übergesetzliche Tatbestandsausschließungsgründe

Klug ³⁾ hat im Rahmen des § 295 AktG 1937 die Frage nach Übergesetzli-

1) vgl. unten S. 151 f

2) Die Strafbarkeit könnte entfallen, einmal weil der Täter nicht tatbestandsmäßig handelt, zum anderen, weil sein Handeln gerechtfertigt ist. Bei einem Irrtum über die in §§ 131 Abs. 3, 160 Abs. 4 S. 2 und 3 angeführten Merkmale handelt es sich einmal um einen Irrtum über ein normatives Tatbestandsmerkmal, nach der hier vertretenen Auffassung um einen Irrtum über einen Rechtfertigungsgrund. Ein Irrtum, der zur Unkenntnis eines normativen Tatbestandsmerkmals führt, wirkt nach Literatur und Rechtsprechung vorsatzausschließend (Schönke-Schröder, StGB, § 59 Rdn 31 ff; Baumann, AT, § 27 I 2 a; BGHSt 2, 197; 3, 248; 4, 105). Wird hingegen der rechtliche Gehalt eines normativen Tatbestandsmerkmals, wenn auch laienhaft, erfaßt und allein falsch subsumiert, so wendet die Rechtsprechung die Grundsätze des Verbotsirrtums an (BGHSt 2, 197; 3, 248; 4, 107). Bei einem Irrtum im Hinblick auf einen Rechtfertigungsgrund ist zwischen einem Irrtum über die tatbestandlichen Voraussetzungen

chen Tatbestandsausschließungsgründen aufgeworfen. Er unterscheidet¹⁾ zwischen einem Verhalten in den Grenzen des sozialethisch Gebotenen (Sozialkongruenz) und einem Verhalten, das im Rahmen des sozialethisch Erlaubten liegt (Sozialadäquanz)²⁾. Die Sozialadäquanz ist als Rechtfertigungsgrund einzuordnen, die Sozialkongruenz als Tatbestandsausschließungsgrund. Nach dem Prinzip der Sozialkongruenz käme der Tatbestandsausschluß eines formal tatbestandsmäßigen Verhalten in Betracht, wenn das betreffende Verhalten sozialethisch geboten oder sozialethisch völlig irrelevant³⁾ sei. Ausgehend davon, daß § 295 AktG 1937 das Verschweigen bestimmter "erheblicher" Umstände unter Strafe stellt, für die ebenfalls strafbaren "falschen Angaben" diese Einschränkung aber nicht in das Gesetz aufgenommen ist, es aber einleuchtend sei, daß nicht jede falsche Angabe als Erfüllung des Tatbestandes angesehen werden dürfe, will Klug falsche Angaben zu ganz nebensächlichen Punkten oder auch nur geringfügigen Punkten nicht unter den Tatbestand des § 295 AktG 1937 einordnen⁴⁾.

Die Anwendung dieses Gedankenganges auf § 400 würde dazu führen, daß eine unrichtige Wiedergabe oder Verschleierung, die sozial-ethisch "völlig irrelevant" sei, vom Tatbestand nicht erfaßt werde. Dieser Auffassung schließen sich vom Ergebnis her Adler-Füring-Schmaltz⁵⁾ an, wenn sie geringfügige Über- oder Unterbewertungen

eines Rechtfertigungsgrundes oder über seine Existenz oder seinen Umfang zu unterscheiden. Bei ersterem ist nach der Auffassung der Rechtsprechung der Vorsatz ausgeschlossen, bei letzterem sind die Grundsätze des Verbotsirrtums anzuwenden (BGHSt 3, 105; 3, 195; BGH LM Nr. 3 zu § 240 StGB).

1) Klug, Aktienstrafrecht, § 295 Anm. 18

2) im Anschluß an Welzel, Strafrecht, § 14 I 3

3) Klug, Aktienstrafrecht, § 294 Anm. 45

4) Klug, Aktienstrafrecht, § 295 Anm. 18, wo als Beispiele sozial-ethisch irrelevanten, formal aber tatbestandsmäßigen Verhaltens Neujahrstrinkgelder an Beamte (§ 331 StGB), Glücksspiel mit ganz unbedeutenden Geldeinsätzen (§ 284 StGB) und geringfügige Freiheitsberaubung (§ 239 StGB) angeführt werden.

5) Dieses Argument trifft nicht zu, da aus dem fehlenden Tatbestandsmerkmal "erheblich" bei der Alternative der "falschen Angaben"

in der Jahresbilanz nicht unter eine unrichtige Wiedergabe der Verhältnisse der Gesellschaft einordnen ¹⁾.

Der Gedanke der Sozialkongruenz im Aktienrecht ist indes nur unter großem Vorbehalt und äußerst zurückhaltend anzuwenden. Es besteht die Gefahr des weiteren Verwischens der Grenzen zwischen strafbarem und nicht strafbarem Verhalten. Wie oben ²⁾ dargestellt, kann sich tatbestandsmäßiges Verhalten u.U. aus mehreren Einzelmaßnahmen zusammensetzen, die jede für sich betrachtet, möglicherweise sozialetisch irrelevant sind, in ihrer Gesamtheit aber erhebliche Auswirkungen haben können und damit sozialetische Relevanz zeigen. Bei der Prüfung des Tatbestandes stellt sich dann die Frage, ob die Anzahl der einzelnen irrelevanten Handlungen oder Unterlassungen ausreicht, um sozial-ethisch relevant zu sein, oder ob die Grenze zum Relevanten noch nicht überschritten wird. Von einer weitgehend im Weltanschaulichen geprägten Beurteilung des erkennenden Richters hänge dann ab, ob tatbeständliches Verhalten vorliegt oder nicht. Mißlichkeiten ergeben sich auch beim Vorsatznachweis, wenn der Täter z.B. erklärt, er habe die falschen Angaben für irrelevant gehalten. Sieht man hierin einen Irrtum über ein Tatbestandsmerkmal (sozialetisch relevantes Verhalten), so ist dieser Irrtum vorsatzausschließend (§ 59 StGB).

II. Die Rechtswidrigkeit

Sofern die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 400 erfüllt sind, ist das Verhalten des Täters grundsätzlich rechtswidrig. Die durch die Tatbestandsmäßigkeit indizierte Rechtswidrigkeit kann aber durch das Vorliegen besonderer Rechtfertigungsgründe aufgehoben werden.

eher darauf zu schließen ist, daß der Gesetzgeber nur in der Alternative des Verschweigens "erheblicher Umstände" diese Einschränkung machen wollte.

1) Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 400 Anm. 10

2) vgl. oben S. 68ff, 77ff

1. Die Rechtfertigungsgründe des allgemeinen Strafrechts

Die im allgemeinen Strafrecht geltenden Rechtfertigungsgründe sind auch im Aktienstrafrecht gültig ¹⁾. Von den Rechtfertigungsgründen des StGB, den außerstrafrechtlichen sowie den von der Rechtsprechung entwickelten Rechtfertigungsgründen kommen in Betracht ²⁾:

- Notwehr (§ 53 StGB; § 32 AT 75)
- Übergesetzlicher Notstand (in § 34 AT 75 positiv rechtlich geregelt als rechtfertigender Notstand)
- Pflichtenkollision
- defensiver Notstand (§ 228 BGB)
- Selbsthilfe (§§ 229 - 231 BGB)
- aggressiver Notstand (§ 904 BGB)
- rechtfertigende Einwilligung.

Für die Rechtfertigungsgründe des allgemeinen Strafrechts gelten in § 400 keine Besonderheiten ³⁾, so daß auf die Erläuterungen der allgemeinen strafrechtlichen Literatur verwiesen werden kann. Von besonderer Bedeutung können im Aktienstrafrecht die Rechtfertigungsgründe des Übergesetzlichen Notstandes und der Pflichtenkollision sein ⁴⁾. Der von der Rechtsprechung entwickelte Übergesetzliche Notstand ist zwischenzeitlich vom Gesetzgeber als "rechtfertigender Notstand" normiert worden und lautet:

"Wer in einer gegenwärtigen, nicht anders abwendbaren Gefahr für Leben, Leib, Freiheit, Ehre, Eigentum oder ein anderes Rechtsgut eine Tat begeht, um die Gefahr von sich oder einem anderen abzuwenden, handelt nicht rechtswidrig, wenn bei Abwägung der widerstreitenden Interessen, namentlich der betroffenen Rechtsgüter und des Grades der ihnen drohenden Gefahren, das geschützte Interesse das beeinträchtigte wesentlich überwiegt. Dies gilt jedoch nur, soweit die Tat ein angemessenes Mittel ist, die Gefahr abzuwenden" ⁵⁾.

1) vgl. Klug, Aktienstrafrecht, § 294 Anm. 53

2) Das Vorliegen eines Rechtfertigungsgrundes dürfte allerdings in der Praxis nur die Ausnahme sein; vgl. auch Godin-Wilhelmi, AktG, § 399 Anm. 11

3) vgl. Klug, Aktienstrafrecht, § 296 Anm. 17

4) vgl. Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 160 Anm. 11

5) § 34 AT 75, im wesentlichen gleichlautend mit § 12 OWiG

Die Voraussetzungen des rechtfertigenden Notstandes fordern eine gegenwärtige Gefahr für ein Rechtsgut, die nur durch einen Eingriff in ein anderes Rechtsgut abgewendet werden kann. Dabei muß das geschützte Interesse im Einzelfall höher als das beeinträchtigte zu bewerten sein. Das vom Täter mit Rettungswillen zur Lösung der Kollisionslage angewandte Mittel muß sich als angemessen darstellen.

Der Rechtfertigungsgrund des "rechtfertigenden Notstandes" könnte in Fällen angewandt werden, in denen ein Unternehmen einen nach den GoB aufgestellten Jahresabschluß nicht veröffentlicht, weil dadurch der Bestand des Unternehmens gefährdet und die Mitarbeiter in ihrer Existenz bedroht würden, da deren Arbeitsplatz und damit ihr Auskommen aller Wahrscheinlichkeit nach verloren gingen ¹⁾. Veröffentlichen nun Vorstand und Aufsichtsrat einen manipulierten Jahresabschluß, um das Unternehmen zu retten, so ist z.B. der Tatbestand des § 400 Nr. 1 erfüllt; das Handeln wäre gerechtfertigt, wenn das Interesse der Allgemeinheit an dem Bestand des Unternehmens wesentlich höher eingeordnet werden müßte als das Bedürfnis nach ordnungsmäßiger Information ²⁾.

Vollzüge man eine solche Wertung, so wäre die Folge, daß Verlust-Jahresabschlüsse nicht mehr publiziert würden, weil eine Gefährdung der Arbeitsplätze in mit Verlust arbeitenden Unternehmen nie auszuschließen sein wird. Ein Vorstand könnte seine schlechte Geschäftsführung verheimlichen, somit dem Zwang, Rechenschaft abzulegen, entgehen. Die Aktionäre, deren Vermögensverwalter die Vorstandsmitglieder sind, würden über die Lage des Unternehmens und damit ihres eigenen Vermögens im Unklaren gelassen. Selbst die Belegschaft zöge nur vorübergehend Nutzen aus solch einer Wertung. (Unter Verlustabschlüssen

1) vgl. Morgner, BB 1965, S. 1173

2) vgl. auch S.156, wo angenommen wird, daß die Interessen der Belegschaft nicht zu Auslassungen im Geschäftsbericht führen dürfen (vgl. § 160 Abs. 4 S. 3 für den Geschäftsbericht).

stehen fast immer unternehmerische Fehlentscheidungen. Wenn nun der Vorstand seine Fehler verschleiern kann, wird das Unternehmen dadurch nicht saniert. Die Arbeitsplätze bleiben gefährdet. Staatliche Stützungsmaßnahmen stoßen immer mehr auf Ablehnung, da sie einen in einer Marktwirtschaft notwendigen Selbstreinigungsprozeß verhindern oder hinauszögern.

Man muß deshalb zu dem Ergebnis kommen, daß bei einer Interessenkollision zwischen der Publizitätspflicht des Unternehmens und der Gefährdung des Weiterbestehens des Unternehmens ein wesentliches Überwiegen des letzteren Interesses nicht gegeben ist, der Vorstand sich auf den rechtfertigenden Notstand nicht berufen kann.

Einen im wesentlichen gleichartigen Gedanken, wie im rechtfertigenden Notstand kodifiziert, enthält der Rechtfertigungsgrund der Pflichtenkollision. Sein Anwendungsbereich ist noch nicht eindeutig geklärt. Während eine in der Literatur vordringende Auffassung ¹⁾ diesen Rechtfertigungsgrund auf die Fälle "echter Pflichtenkollision" beschränken möchte und damit die Anwendbarkeit auf eine Pflichtenkollision bei Unterlassungstaten beschränkt, betrachtet die Gegenmeinung die rechtfertigende Pflichtenkollision als Unterfall des rechtfertigenden Notstandes und wendet sie auch bei Begehungstaten an ²⁾.

Da die Frage, ob die Nichterfüllung einer Handlungspflicht rechtswidrig oder wegen Erfüllung einer anderen Handlungspflicht gerechtfertigt ist, nur im Rahmen der Prüfung einer Unterlassungstat auftauchen kann, ist es wohl richtiger, die Rechtsfigur der rechtfertigenden Pflichtenkollision als selbständigen Rechtfertigungsgrund auf Unterlassungstaten zu beschränken. Die Fälle, in denen jemand, um eine andere Hand-

1) Schönke-Schröder, StGB, Rdn. 64 vor § 51; Mezger-Blei, AT, § 46

2) Maurach, AT, § 27 V 1; Mayer, Lehrbuch, S. 180; vgl. auch RGSt 38, 64; 60, 296; 61, 242

lungspflicht zu erfüllen, tatbestandsmäßig handelt, können über einen rechtfertigenden Notstand gelöst werden.

Eine rechtfertigende Pflichtenkollision liegt vor, wenn jemand auf Kosten einer nachrangigen Pflicht die höherwertige Pflicht erfüllt. Aber auch bei der Kollision zweier gleichrangiger Pflichten ist die Nichterfüllung der einen Pflicht gerechtfertigt, wenn der Täter der anderen Pflicht nachkommt¹⁾. Die Erfüllung der einen Pflicht bedingt, beschränkt man die Rechtsfigur der "Pflichtenkollision" auf den Fall der Unterlassungstat, immer die Nichterfüllung der anderen gleichrangigen Pflicht. Da der Täter nur eine der gleichrangigen Pflichten erfüllen und die Rechtsordnung nicht Unmögliches fordern kann, muß die Entscheidung des Täters, welche Pflicht er erfüllen will, im Einklang mit der Rechtsordnung stehen. Steht z.B. ein Mitglied des Aufsichtsrates in der Hauptversammlung vor der Alternative, zu einer bestimmten Frage Ausführungen zu machen und dadurch ein zweites Unternehmen, in dessen Aufsichtsrat er gleichfalls Mitglied ist, schwer zu schädigen, oder aber zu schweigen und damit im Raum stehende, falsche, gravierende Andeutungen zu bekräftigen, und entscheidet sich das Mitglied zum Schweigen, so ist, wenn die Pflichten gleichrangig zu beurteilen sind, sein Verhalten gerechtfertigt. Bei einem echten Interessenwiderstreit ist das Aufsichtsratsmitglied bei einer Beschlußfassung nicht stimmberechtigt²⁾.

Der Rechtfertigungsgrund der Einwilligung des Verletzten wird im Aktienrecht praktisch nicht vorkommen können, weil der Umfang des

1) vgl. Baumann, AT, § 22 III 1b; Mezger-Blei, AT, § 46; Schöнке-Schröder, StGB, Rdn. 64 vor § 51; a.A. Maurach, AT, § 27 V 1; Dreher, StGB, Anm. 2Fb vor § 51, die nur einen Entschuldigungsgrund annehmen.

2) Als weitere Lösungsmöglichkeiten bieten sich die ausdrückliche Stimmenthaltung mit Hinweis auf eine Pflichtenkollision sowie das Ausscheiden aus dem Aufsichtsrat an, sofern das Problem bei dem Aufsichtsratsmitglied öfter auftritt.

durch § 400 geschützten Personenkreises sehr groß ist und alle Personen einwilligen müßten ¹⁾.

2. Die besonderen Rechtfertigungsgründe des Aktienrechts

Spezielle Rechtfertigungsgründe ergeben sich aus dem Auskunftsverweigerungsrecht des Vorstandes in Hauptversammlung (§ 131 Abs. 3) sowie bei der Bestimmung des Inhaltes des Geschäftsberichtes (§ 160 Abs. 4 S. 2 und 3) ²⁾.

a) Das Auskunftsverweigerungsrecht des § 131 Abs. 3

Während nach § 112 AktG 1937 die Entscheidung über das Auskunftsverweigerungsrecht eine Entscheidung war, die auf das pflichtgemäße subjektive Ermessen abstellte ³⁾, ist durch die Neuformulierung auf objektive Merkmale abgestellt. Dies gilt für alle in § 131 Abs. 3 angeführten Weigerungsgründe ⁴⁾, auch für Nr. 1, da die vernünftige kaufmännische Beurteilung ein objektiver Maßstab ist.

Kollidiert das Auskunftsbegehren des Aktionärs mit dem Auskunftsverweigerungsrecht des Vorstands, so ist das Handeln des Vorstands, verweigert er die Auskunft, gerechtfertigt. Ein Recht, falsche oder nur teilweise richtige Auskünfte zu geben, kann aus der Vorschrift nicht abgeleitet werden ⁵⁾.

-
- 1) Dabei kann die Frage dahingestellt bleiben, ob es sich in § 400 überhaupt um ein Rechtsgut handelt, in dessen Verletzung eingewilligt werden kann. Bei einer GmbH kann es anders sein, vgl. BGHSt 3, 25; 3, 39
 - 2) wegen der Einordnung der §§ 131 Abs. 3 und 160 Abs. 4 S. 2 und 3 vgl. oben S. 148
 - 3) Gadow-Heinichen-Schmidt, AktG, § 112 Anm. 8 (2. Aufl.)
 - 4) Baumbach-Hueck, AktG, § 131 Anm. 12; Barz in GroBk. AktG, § 131 Anm. 13; a.A. für Nr. 1 und 5, Godin-Wilhelmi, AktG, § 131 Anm. 10
 - 5) vgl. Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 160 Anm. 10; über die rechtliche Möglichkeit des Aktionärs, eine Auskunft zu erzwingen, vgl. § 132

b) Die Schutzklausel des § 160 Abs. 4 S. 2

"Die Berichterstattung hat insoweit zu unterbleiben, wie es für das Wohl der Bundesrepublik Deutschland oder eines ihrer Länder erforderlich ist" (§ 160 Abs. 4 S. 2).

Die im Aktiengesetz 1937 (§ 128 Abs. 3) gegebene Möglichkeit, die gesetzlich gebotene Berichterstattung insoweit zu unterlassen, "wie Überwiegende Belange der Gesellschaft oder eines beteiligten Unternehmens oder der gemeine Nutzen von Volk und Reich es erforderten", ist damit wesentlich eingeschränkt worden. Für die Anwendung der Schutzklausel wurden bereits im AktG 1937 strenge Anforderungen gestellt ¹⁾. Die Vorschrift hatte, da sie den Grundsatz der ordnungsmäßigen Rechenschaftslegung aushöhlte, Ausnahmecharakter. Dies gilt auch für den eingeeengten Anwendungsbereich in § 160.

§ 160 Abs. 4 S. 2 verbietet im Geschäftsbericht Mitteilungen, die dem Wohl der Bundesrepublik Deutschland oder eines ihrer Länder schaden. Die Staatsinteressen sind damit als vorrangig eingestuft; der Vorstand hat kein Wahlrecht, wenn nach objektiver Überprüfung festgestellt wird, daß im Geschäftsbericht das Wohl des Staates berührt wird. Andere Interessen, auch die der Belegschaft, sind ohne Bedeutung ²⁾. Die Notwendigkeit, die Schutzklausel anzuwenden, muß unzweifelhaft bestehen. In Zweifelsfällen ist eine Stellungnahme der zuständigen Behörde einzuholen ²⁾.

Eine Beeinträchtigung des Staatswohles kommt etwa in Betracht, wenn durch die Berichterstattung Staatsgeheimnisse (§§ 93 ff StGB, z.B. Rüstungsproduktion) offengelegt oder als geheimhaltungsbedürftig gekennzeichnete Gegenstände (§ 353 c StGB) anderen mitgeteilt werden ³⁾.

1) Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 128 Anm. 8 (3. Aufl.)

2) Mellerowicz, Großk. AktG, § 160 Anm. 50

3) Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 160 Anm. 9

Mellerowicz ¹⁾ will sogar alles, was für die Allgemeinheit von erheblichem wirtschaftlichen oder politischen Nutzen oder Schaden ist, unter § 160 Abs. 4 S. 2 einordnen. Dadurch wird jedoch die Ausnahme vom Grundsatz der Publizitätspflicht unzulässig ausgedehnt. Adler-Düring-Schmaltz ²⁾ wollen darüber hinaus die Schutzklausel anwenden, wenn sich die Gesellschaft bei der Übernahme einer Beteiligung oder dem Eingehen eines Vertrages mit der öffentlichen Hand ausdrücklich verpflichtet hat, über bestimmte Vorgänge Stillschweigen zu bewahren. Diese Auffassung ist jedoch zu weitgehend. Es kommt nicht auf die vertraglichen Vereinbarungen zwischen amtlichen Stellen und der Gesellschaft an, sondern auf die objektiven Staatsinteressen ³⁾. Die Verletzung vertraglicher Schweigepflichten muß nicht notwendigerweise zu einem Schaden für das Staatswohl führen. Darüber hinaus verstößt eine solche Vereinbarung bereits gegen die vom Vorstand geforderte Publizitätspflicht.

c) Die Schutzklausel des § 160 Abs. 4 S. 3

"Bei der Berichterstattung nach Absatz 3 Nr. 7 und 10 brauchen Einzelheiten insoweit nicht angegeben zu werden, als nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung damit gerechnet werden muß, daß durch die Angaben der Gesellschaft oder einem verbundenen Unternehmen erhebliche Nachteile entstehen" (§ 160 Abs. 4 S. 3).

Hierunter fallen die Berichterstattung über die

- aus der Jahresbilanz nicht ersichtlichen Haftungsverhältnisse einschließlich der Bestellung von Sicherheiten für eigene Verbindlichkeiten (§ 160 Abs. 3 Nr. 7),
- rechtlichen und geschäftlichen Beziehungen zu verbundenen Unternehmen mit Sitz im Inland, ferner über geschäftliche Vorgänge bei

1) Mellerowicz, Großk. AktG, § 160 Anm. 51

2) Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 160 Anm. 9

3) Allerdings können sich die Gesellschaftsorgane, wenn sie vertragliche Verpflichtungen einhaltend von der Schutzklausel Gebrauch machen, ohne daß dies objektiv notwendig ist, in einem den Vorsatz ausschließenden Irrtum über die tatbestandlichen Voraussetzungen eines Rechtfertigungsgrundes befinden.

diesen Unternehmen, die auf die Lage der Gesellschaft von erheblichem Einfluß sein können (§ 160 Abs. 3 Nr. 10).

Im Gegensatz zu § 128 Abs. 3 S. 2 AktG 1937, wo ein Überwiegendes Gesellschaftsinteresse die Anwendung der Schutzklausel erlaubte, müssen nunmehr "erhebliche Nachteile" für die Gesellschaft oder ein verbundenes Unternehmen drohen. Zudem darf nur in den beiden oben angeführten Fällen (§ 160 Abs. 3 Nr. 7 und 10) von der Berichtspflicht abgewichen werden. Sofern die Schutzklausel in Anspruch genommen wird, muß dies im Geschäftsbericht ausdrücklich angegeben werden (§ 160 Abs. 4 S. 4).

Adler-Düring-Schmaltz ¹⁾ haben für § 128 AktG 1937 "Richtlinien für die Praxis" entwickelt, die sie für § 160 Abs. 4 weitergelten lassen ²⁾. Sie fassen diese wie folgt zusammen:

- a) Die Vorschriften über die Schutzklausel sind eng auszulegen; eine analoge Anwendung auf weitere Nummern des § 160 Abs. 3 und auch auf die in § 160 Abs. 2 geregelte Erläuterungspflicht sowie auf den Lagebericht ist nicht zulässig.
- b) Im Geschäftsbericht dürfen Angaben zwar unterlassen werden, jedoch dürfen niemals falsche Angaben gemacht werden. Was im Geschäftsbericht gesagt wird, muß richtig sein (RGSt 68, 245).
- c) Wird aufgrund der Schutzklausel über ungünstige Momente nicht berichtet, so muß der Geschäftsbericht in anderen Punkten entsprechend zurückhaltender abgefaßt werden, damit er insgesamt nicht ein zu günstiges Bild von der Lage der Gesellschaft gibt.
- d) Je ungünstiger die Tatsache, über die nicht berichtet werden soll, für die Gesellschaft ist, desto schärfere Anforderungen sind daher an die Voraussetzungen für die Anwendung der Schutzklausel zu stellen...."

d) Die erweiterte Anwendung der Schutzklausel

Bei den Schutzklauseln des § 160 Abs. 4 S. 2 und 3 handelt es sich um einen gesetzlich besonders geregelten Fall des rechtfertigenden

1) so Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 128 Anm. 7 bis 12 (3. Aufl.)

2) Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 160 Anm. 10

Notstandes ¹⁾. Somit stellt sich die Frage, ob nicht der Rechtsgedanke des § 160 Abs. 4 S. 2 und 3 über den Rahmen der Berichtspflicht in § 160 Abs. 3 Nr. 7 und 10 hinaus Allgemeingültigkeit haben kann.

Hinsichtlich des Berichtes des Aufsichtsrates (§ 171 Abs. 2) wird die Anwendung der Schutzklauseln bejaht ²⁾. Auf den Jahresabschluß (§§ 148, 149) sowie auf den Prüfungsbericht des Abschlußprüfers (§ 166) soll die Schutzklausel nicht angewandt werden ³⁾. Dieser Ansicht ist zuzustimmen. Durch die Aufnahme des § 160 Abs. 4 S. 2 und 3 in das Gesetz hat der Gesetzgeber zu erkennen gegeben, daß er die schwierige Situation, in die der Vorstand einer Gesellschaft kommen kann, gesehen hat. Dies gilt umso mehr, als im Referentenentwurf des Aktiengesetzes vom Oktober 1958 eine Schutzklausel nicht enthalten war. Die mit der Beratung des Gesetzes befaßten Ausschüsse schlossen sich der Forderung nach uneingeschränkter Rechenschaftslegung mit der Begründung des Regierungsentwurfes an ⁴⁾, obwohl zwischenzeitlich Stimmen für eine Beibehaltung der Schutzklauseln laut geworden waren ⁵⁾.

Da der Gesetzgeber die Anwendung der Schutzklausel des § 160 Abs. 4 S. 2 auf den Geschäftsbericht beschränkt hat und in § 160 Abs. 4 S. 3 nur zwei bestimmte Abschnitte des Geschäftsberichtes aus der Berichtserstattungspflicht herauszunehmen gestattet, ist eine analoge Anwendung bei anderen Berichtspflichten abzulehnen. Vielmehr ist der Schluß angebracht, daß auch das Institut des rechtfertigenden Notstandes bei der Berichterstattung im Jahresabschluß oder beim Prüfungsbericht des Abschlußprüfers nicht eingreifen kann, wenn es sich um

1) vgl. oben S. 148

2) Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 160 Anm. 13, § 127 Anm. 10 (3. Aufl.)

3) Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 160 Anm. 13

4) Kropff, AktG, S. 262

5) Mellerowicz in: Beiträge zur Aktienrechtsreform, S. 224; Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 160 Anm. 8 m.w.N.

eine Situation handelt, die der in § 160 Abs. 4 S. 2 und 3 angesprochenen vergleichbar ist. Es wäre sogar zu überlegen, ob nicht durch die Einfügung des § 160 Abs. 4 S. 2 und 3 die Anwendbarkeit des Instituts des "rechtfertigenden Notstands" für andere Berichtspflichten völlig ausgeschlossen ist. Begründen ließe sich diese Meinung damit, daß der Gesetzgeber eine Kollisionslage zwischen dem Recht auf uneingeschränkte Rechenschaftslegung und anderen Interessen gesehen und ausdrücklich in § 160 Abs. 4 S. 2 und 3 für einige Fälle zu Ungunsten der Rechenschaftslegung gelöst hat. Darüberhinaus wollte er keine Möglichkeit für eine einschränkende Berichterstattung einräumen. § 128 Abs. 3 AktG 1937 wurde ausdrücklich aufgehoben¹⁾. Insbesondere unter Einbeziehung der in § 93 Abs. 1 normierten Verschwiegenheitspflicht und des Auskunftsverweigerungsrechts nach § 131 Abs. 3 sowie bei der Sonderprüfung (§ 145 Abs. 2) und gegenüber dem Abschlußprüfer (§ 165 Abs. 2) muß gefolgert werden, daß das Aktienrecht eine abschließende Regelung in Fällen der Kollision vom Recht auf Rechenschaftslegung und Geheimhaltung getroffen hat²⁾.

III. Schuld

Über die in § 400 geforderte Schuldform schweigt sich das Gesetz aus. Nach den allgemeinen strafrechtlichen Grundsätzen ist Vorsatz erfor-

-
- 1) A.A. Morgner, BB 1965, S. 1173, der Konfliktsituationen für denkbar hält, bei denen der Vorstand über den Rahmen des rechtfertigenden Notstandes und der gesetzlichen Schutzklauseln hinaus ein Recht oder eine Pflicht zur Verschwiegenheit hat. Dies sei z.B. der Fall, wenn über eine Tochtergesellschaft Bericht erstattet werden müsse, die Konkurrenzprodukte von Großabnehmern der Muttergesellschaft vertreibe. Dieser Fall ist aber bereits von § 160 Abs. 4 S. 3 erfaßt, so daß er zur Begründung nicht angeführt werden kann.
- 2) vgl. Tiefenbacher, BB 1965, S. 1175; zustimmend auch Forster, WPg 1965, S. 585, 597 und Mellerowicz, Großk. AktG, § 160 Anm. 50 m.w.N.

derlich, da fahrlässiges Handeln nur bei ausdrücklicher Bestimmung unter Strafe gestellt ist oder es sich "aus dem Zusammenhang der gesetzlichen Vorschriften oder aus Grund und Zweck der einzelnen Normen mit Sicherheit ergibt" ¹⁾.

Vorsätzlich handelt ²⁾, "wem es darauf ankommt, den gesetzlichen Tatbestand zu verwirklichen, wer weiß oder als sicher voraussieht, daß er den gesetzlichen Tatbestand verwirklicht oder wer die Verwirklichung für möglich hält und sich mit ihr abfindet".

Bedingter Vorsatz (dolus eventualis) reicht aus ³⁾. Er liegt vor, wenn der Täter die Verwirklichung des Tatbestandes für möglich hält und sich mit ihr abfindet ²⁾. Weiter besteht in Rechtsprechung und Literatur Einigkeit darüber, daß weder eine Täuschungsabsicht ⁴⁾ noch eine Bereicherungs- oder Benachteiligungsabsicht erforderlich sind ⁵⁾. Klug ⁶⁾ bezeichnet die Tatbestände der unrichtigen Darstellung als Delikte mit "kupierter Innentendenz", bei denen im Interesse

-
- 1) Schönke-Schröder, StGB, § 59 Rdn. 49; anders allerdings § 15 AT 75, wonach fahrlässiges Handeln nur strafbar ist, wenn es das Gesetz ausdrücklich feststellt.
 - 2) nach der Definition des § 16 E 1962, die im wesentlichen der Rechtsprechung und der h. A. entspricht, aber nicht in den AT 75 übernommen wurde
 - 3) vgl. Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 400 Anm. 28; Klug, Aktienstrafrecht, § 296 Anm. 18; Erbs-Kohlhaas, Strafrechtliche Nebengesetze, § 296 Anm. 1; Godin-Wilhelmi, AktG, § 399 Anm. 12
 - 4) RG JW 1931, 203; Schlegelberger-Quassowski, AktG, § 296 Anm. 1; Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 400 Anm. 28; für § 314 HGB a.F. wurde eine Täuschungsabsicht gefordert, vgl. Rehm, Bilanzen, S. 463, 468, 509; auch nach Gössweiner, Bilanzdelikte, S. 42, ist eine Täuschungs- oder Schädigungsabsicht nicht erforderlich, an anderer Stelle (AfK Bd. 132, S. 103) fordert er eine "subjektive Absicht", worunter er wohl Täuschungswillen verstanden wissen will.
 - 5) Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 400 Anm. 28; noch weniger kann die Strafbarkeit davon abhängen, ob aufgrund einer Bilanzmanipulation Schäden eingetreten sind oder nicht. Auch wird nicht gefordert, daß eine "Beschönigung" erstrebt wird; vgl. Godin-Wilhelmi, AktG, § 400 Anm. 6
 - 6) Klug, Aktienstrafrecht, § 296 Anm. 18

einer wirksamen Bekämpfung der Strafrechtsschutz vorverlegt ist. Dadurch werde die Praktikabilität der Bestimmung erhöht.

Dieser Auffassung ist zuzustimmen. Knüpft man nämlich die Strafbarkeit nicht nur an objektiv vorliegende Umstände und an den Vorsatz des Täters, fordert man vielmehr zusätzliche subjektive Merkmale, so besteht die nicht zu unterschätzende Gefahr, daß aus Beweisschwierigkeiten eine Bestrafung unterbleiben muß. Deshalb kann auch nicht der Meinung von Hueck ¹⁾ gefolgt werden, die über das nach der Schuldauflassung des BGH ²⁾ erforderliche allgemeine Unrechtsbewußtsein hinaus noch ein Bewußtsein der Schädigungsmöglichkeit fordert ³⁾. Es muß ausreichen, daß der Täter zum Tatzeitpunkt die Tatumstände kennt und sich darüber im Klaren ist, unerlaubt zu handeln oder Gebotenes zu unterlassen. Die praktischen Schwierigkeiten bei der Beweisführung sind auch dann schon erheblich, wenn nur das Kennen der Tatumstände und das Bewußtsein eines pflichtwidrigen Verhaltens gefordert werden.

Zur besseren Gewährleistung einer ordnungsmäßigen Rechnungslegung, aber auch um den praktischen Schwierigkeiten bei der Beweisführung im subjektiven Bereich besser Rechnung tragen zu können, wäre daran zu denken, ob nicht eine leichtfertige oder fahrlässige "Unrichtige Darstellung" als Ordnungswidrigkeit ⁴⁾ geahndet werden sollte. Durch eine solche Vorschrift könnte zudem mancher Unternehmensvorstand angehalten werden, einer ordnungsmäßigen Bilanzierung größere Aufmerksamkeit zu schenken, dies umso mehr, je höher die zu erwartende Geldbuße ausfallen kann. Für nachweisbar vorsätzliches Handeln sollte die Strafbestimmung des § 400 weiter bestehen bleiben.

1) Baumbach-Hueck, AktG, § 399 Anm. 4

2) seit BGHSt 2, 194

3) ebenso Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 400 Anm. 28

4) wie für §§ 405 und 407

IV. Die Behandlung des Irrtums in § 400

Bei einem Irrtum des Täters gelten die im allgemeinen Strafrecht entwickelten Grundsätze ¹⁾. Ein Tatbestandsirrtum wirkt stets vorsatzausschließend, ein Verbotsirrtum schließt die Schuld aus, wenn er unvermeidbar gewesen ist ²⁾.

In der praktischen Anwendung bedeutet das: Irrt sich der Täter über ein Tatbestandsmerkmal, hält er z.B. die durchgeführte Bewertung für zutreffend oder gibt er eine falsche Auskunft auf der Hauptversammlung in dem Glauben, richtige Daten vorzutragen, so handelt es sich um einen vorsatzausschließenden Tatbestandsirrtum ³⁾, bei dem die Strafbarkeit entfällt. Dies gilt auch bei einem fahrlässigen Irrtum, weil nach geltendem Recht nur vorsätzliches Handeln von § 400 erfaßt wird ⁴⁾. Irrt er sich nicht über den vorgetragenen Sachverhalt oder hält er z.B. die durchgeführte Bewertung nicht für "im Rahmen der gesetzlichen Vorschrift", meint er aber, aufgrund des aktienrechtlichen Auskunftsverweigerungsrechts etwa zu diesem Handeln berechtigt zu sein, so liegt ebenfalls ein den Vorsatz ausschließender Tatbestandsirrtum vor, wenn er irrig von den tatbestandlichen Voraussetzungen des § 131 Abs. 3 ausgeht ⁵⁾.

Ein Verbotsirrtum liegt dagegen vor, wenn sich der Täter über die rechtlichen Grenzen z.B. des Auskunftsverweigerungsrechts irrt ⁵⁾. War dieser Verbotsirrtum bei gehöriger Anspannung des Gewissens vermeidbar, so ist wegen der Vorsatztat zu bestrafen (mit der Möglichkeit der Strafmilderung nach §§ 51 Abs. 2, 44 Abs. 3 StGB).

-
- 1) Godin-Wilhelmi, AktG, § 399 Anm. 12; zur Irrtumsproblematik vgl. insbesondere die Kommentierungen zu § 59 StGB
 - 2) Bei dem in Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, § 400 Anm. 28 vorzufindenden Text: "bei Verbotsirrtum entfällt die Strafbarkeit nur, wenn er vermeidbar war", handelt es sich offenbar um ein Redaktionsversehen.
 - 3) Godin-Wilhelmi, AktG, § 400 Anm. 6, wo als Beispiel ein Irrtum über die Voraussetzungen der §§ 160 Abs. 4, 334 Abs. 4 angeführt wird, durch den das Bewußtsein der Rechtswidrigkeit genommen werde.

V. Vollendung

Der Tatbestand des § 400 kann mündlich oder schriftlich erfüllt werden. Bei mündlichen Aussagen ist Vollendung dann anzunehmen, wenn sie mit Willen des Täters von einem Dritten vernommen werden. Bei schriftlichen unrichtigen Darstellungen genügt die Fertigstellung nicht. Es muß aber ausreichen, wenn die Darstellung der Benutzung zugänglich gemacht wird oder der Täter die Benutzung gestattet ¹⁾.

Der Versuch ist nicht strafbar (§ 43 Abs. 2 S. 1, Abs. 3).

VI. Täterschaft und Teilnahme

Der Kreis der Täter ist bereits an anderer Stelle erörtert worden ²⁾. Bei der Prüfung der Teilnahme an einer unrichtigen Darstellung ist zu beachten, daß diese Tat ein echtes Sonderdelikt ist ³⁾, so daß als Mittäter oder mittelbare Täter nur Mitglieder des Vorstandes oder des Aufsichtsrats oder Abwickler in Betracht kommen. Der Sonderdeliktscharakter wirkt sich jedoch nicht mehr auf die Beteiligungsformen der Anstiftung und Beihilfe aus, so daß jeder Dritte wegen Teilnahme strafbar sein kann ⁴⁾.

VII. Die Auswirkung von Mehrheitsbeschlüssen auf die Strafbarkeit

Spezielle Probleme entstehen, wenn ein Tatbestand des § 400 von dem Mitglied eines Vorstands, Aufsichtsrats oder eines Abwicklungsgremiums

4) vgl. aber den Vorschlag S. 182, wonach fahrlässiges Handeln als Ordnungswidrigkeit geahndet werden soll

5) nach der eingeschränkten Schuldtheorie der Rechtsprechung

1) vgl. zu ähnlicher Problematik BGH NJW 1952, S. 1064; beim Erscheinen einer unrichtigen Bilanz in der Presse liegt somit Vollendung vor.

2) vgl. oben S. 8 f

3) vgl. Klug, Aktienstrafrecht, § 296 Anm. 2

4) Die Strafe für den Teilnehmer, bei dem die besonderen Tätermerkmale des § 400 nicht vorliegen, ist nach den Regeln über den Versuch zu mildern, § 50 Abs. 2 StGB.

aufgrund eines Mehrheitsbeschlusses dieses Gremiums oder der Hauptversammlung erfüllt wird, den das betreffende Mitglied auszuführen hat. Stimmt das Mitglied mit dem (möglicherweise einstimmig gefaßten) Beschluß überein, so sind keine Besonderheiten festzustellen. Ein Rechtfertigungsgrund kann in dem Beschluß nicht gesehen werden. Die Berufung auf einen Verbotsirrtum wird regelmäßig wegen dessen Vermeidbarkeit nicht zur Straflosigkeit führen ¹⁾.

Die strafrechtliche Beurteilung wird schwieriger, wenn die Strafbarkeit eines durch Mehrheitsbeschluß überstimmten Gremiumsmitgliedes festzustellen ist. Führt das Mitglied den Beschluß aus, so handelt es tatbestandsmäßig. Glaubt es, aufgrund des Beschlusses zu diesem Handeln berechtigt zu sein, so irrt es sich über das Vorliegen eines nicht bestehenden Rechtfertigungsgrundes, was als Verbotsirrtum zu behandeln ist. Hält es ein anderes Verhalten für nicht zumutbar, weil dadurch seine Position gefährdet würde, es möglicherweise seinen Arbeitsplatz verlöre, so kommt der Rechtfertigungsgrund des "übergesetzlichen Notstandes" in Betracht. Seine Anwendung scheitert aber an der Forderung, daß das zu schützende Rechtgut höher zu bewerten ist als das beeinträchtigte und keine andere Möglichkeit zur Konfliktlösung besteht. Somit bleibt das Mitglied strafbar.

Wird das überstimmte Mitglied hingegen nicht tätig, so stellt sich die Frage, ob es aktiv eingreifen muß, wenn durch ein anderes Mitglied der Stand der Verhältnisse falsch oder verschleiert dargestellt wird (z.B. gegenüber dem Aufsichtsrat oder in der Hauptversammlung). Die Tatbestandsmäßigkeit erfordert hier, da es sich um ein unechtes Unterlassungsdelikt handelt, eine Garantenstellung des Mitgliedes des Gesellschaftsorgans ²⁾. Diese kann sich nach allgemeinen strafrecht-

1) Allerdings hat der Irrtum hinsichtlich der Strafzumessung Bedeutung.

2) vgl. BGHSt 2, 155; 3, 89; BGH NJW 1960, S. 1357; Schönke-Schröder, StGB, Rdn. 99 vor § 1

lichen Grundsätzen nur aus der Garantenpflicht durch tatsächliche Übernahme eines Pflichtenkreises ergeben ¹⁾).

Die Rechtspflicht zu einem Handeln wird dadurch begründet, daß der Täter es übernommen hat, für den Schutz bestimmter Rechtsgüter zu sorgen, und zwar entweder gegenüber dem Gefährdeten oder auch gegenüber einem Dritten zugunsten des Gefährdeten ²⁾. Die Pflichten eines Vorstandsmitgliedes beschränken sich nicht allein darauf, die ihm aus der Satzung oder aus der Geschäftsordnung ausdrücklich erwachsenen Aufgaben ordentlich und gewissenhaft auszuführen; durch die Bestellung ist es, ebenso wie ein Mitglied des Aufsichtsrats, verpflichtet, Schutzaufgaben gegenüber den Aktionären und der Belegschaft wahrzunehmen, die darin bestehen, Schaden von der Gesellschaft abzuwenden. Dabei ist es nicht von Bedeutung, ob das Mitglied rechtswirksam bestellt ist oder nicht ³⁾. Ausschlaggebend ist allein die tatsächliche Übernahme des Schutzes für das Rechtsgut ⁴⁾.

Verhält sich das Mitglied völlig passiv und wird es nicht zur Schadensverhütung tätig, verletzt es seine Garantenpflicht und erfüllt den Tatbestand des § 400. Es muß aktiv zur Schadensverhütung eingreifen ⁵⁾ und das ihm Mögliche und Zumutbare zur Schadensverhütung unternehmen ⁶⁾.

Neben der Benachrichtigung anderer Gesellschaftsorgane oder einer

1) hierzu OLG Celle in NJW 1961, S. 1939

2) BGH NJW 1964, S. 1283; Schönke-Schröder, StGB, Rdn. 117 vor § 1

3) RGSt 64, 84; OLG Celle in NJW 1961, S. 1939; Maurach, AT, S. 514

4) Schönke-Schröder, StGB, Rdn. 118 vor § 1

5) für § 294 AktG 1937 vgl. Klug, Aktienstrafrecht, § 294 Anm. 47

6) vgl. RGSt 14, 80; 49, 239; JW 1905, S. 550; anders hingegen RGSt 45, 214, wo das Schweigen des Vorstandes bei unrichtigen Ausführungen eines Mitgliedes in der Hauptversammlung als nicht strafbar bezeichnet wird, wenn ein Mitglied ohne vorherige Verständigung mit dem Vorstand im eigenen Namen sowie auf eigene Verantwortung falsche Ausführungen macht.

Klarstellung nach den von einem anderen Organ oder Mitglied geäußerten Falschdarstellung kommt in gravierenden Fällen auch eine Information der Öffentlichkeit in Betracht, insbesondere dann, wenn die anderen Gesellschaftsorgane weiterhin die Verhältnisse falsch darstellen. Allerdings sind hier die Grenzen des Zumutbaren zu beachten, da das betreffende Mitglied durch seinen Weg in die Öffentlichkeit seine Stellung gefährdet.

Hat das überstimmte Mitglied keine reale Möglichkeit, die unrichtige Darstellung zu verhindern, so kann es den Tatbestand durch Unterlassen nicht verwirklichen. Nimmt das Mitglied irrig an, das von ihm Versuchte reiche für eine Änderung der unrichtigen Darstellung aus, so liegt ein vorsatzausschließender Tatbestandsirrtum vor. Dagegen ist ein Verbotsirrtum z.B. darin zu sehen, wenn das Mitglied meint, einem nur gegen seine Stimme gefaßten Beschluß über eine unrichtige Darstellung nicht entgegenzutreten zu müssen.

Die an dem Beschluß Beteiligten können als Mittäter, Anstifter oder Gehilfen strafbar sein. Die Rechtsprechung ¹⁾ erkennt als Abgrenzungskriterium zwischen Täterschaft und Teilnahme allein die Willensrichtung des Handelnden an. Mittäterschaft liegt danach vor, wenn die Tat von mehreren Mitgliedern gemeinsam durchgeführt wird und jeder Täterwillen hat ²⁾. Gemeinsame Durchführung bedeutet, daß jeder zumindest eine Handlung vorgenommen hat, die kausal für die Tatbestandsverwirklichung geworden ist ³⁾. Teilnahme (Anstiftung oder Beihilfe) hingegen ist Mitwirkung an fremder Tatbestandsverwirklichung ⁴⁾.

1) BGHSt 13, 162; 18, 87; zur Abgrenzung im Schrifttum vgl. Schönke-Schröder, StGB, Rdn. 59 ff vor § 47

2) Schönke-Schröder, StGB, Rdn. 43 ff vor § 47

3) vgl. BGH NJW 1961, S. 154; Schönke-Schröder, StGB, Rdn. 43 vor § 47

4) Schönke-Schröder, StGB, Rdn. 58 vor § 47

VIII. Konkurrenzen

Zum Aktiengesetz 1937 wurde zwischen der Geschäftslegungsfälschung (§ 296 Abs. 1 Nr. 1)¹⁾ und der Geschäftsberichts-fälschung (§ 296 Abs. 1 Nr. 2) Gesetzeskonkurrenz in Form der Spezialität angenommen²⁾, wobei die Geschäftsberichts-fälschung als *lex specialis* angesehen worden ist. § 296 Abs. 1 Nr. 2 AktG 1937 entspricht hinsichtlich des Geschäftsberichts im wesentlichen § 400 Nr. 4.

Sofern über Gegenstände nach § 160 Abs. 3 falsche Angaben gemacht oder erhebliche Umstände verschwiegen werden, sind gleichzeitig die Verhältnisse der Gesellschaft unrichtig wiedergegeben. § 400 Nr. 4 ist insoweit *lex specialis* gegenüber § 400 Nr. 1. Das gleiche gilt für § 400 Nr. 4 und § 400 Nr. 2, soweit es die Verhältnisse eines Konzerns oder Teilkonzerns und deren Geschäftsberichte betrifft.

Gesetzeskonkurrenz in Form der Spezialität kann zwischen den Tatbeständen des § 400 Nr. 1 und § 400 Nr. 2 vorliegen, wenn die unrichtige Darstellung der Verhältnisse der Obergesellschaft Auswirkungen auf die Verhältnisse des Konzerns hat³⁾. § 400 Nr. 2 enthält dann den spezielleren Tatbestand.

Zwischen den Tatbeständen des § 400 Nr. 3 und denen des § 400 Nr. 1 oder § 400 Nr. 2 ist gleichfalls Gesetzeskonkurrenz in Form der Spezialität möglich⁴⁾, wobei § 400 Nr. 3 *lex specialis* ist.

Von besonderem Interesse ist das Verhältnis des § 400 zu § 263 StGB. Die kriminalpolitische Bedeutung des § 400 liegt im wesentlichen darin, daß er in vielen Fällen als "Auffangtatbestand" in Frage kommt, in

1) unwahre Darstellung oder Verschleierung der Verhältnisse in Darstellungen, Übersichten, Vorträgen und Auskünften

2) vgl. Klug, Aktienstrafrecht, § 296 Anm. 12, 20

3) z.B. der zu niedrig ausgewiesene Gewinn der Obergesellschaft wird nach § 331 in die Konzernbilanz übernommen

4) z.B.: Abschlußprüfer erhält unrichtige Aufklärungen, § 165, die die Vermögensverhältnisse der Gesellschaft manipuliert wiedergeben

denen der Täter sonst aus Gründen der Beweisführung nicht des Betruges (§ 263 StGB) überführt werden kann. In diesen Fällen taucht ein Konkurrenzproblem nicht auf ¹⁾.

§ 400 hat aber zudem Schutzfunktion für ein selbständiges Rechtsgut. Es dient dem Schutz all derer, die mit der Aktiengesellschaft in rechtlichem oder wirtschaftlichem Kontakt stehen, ohne daß es bei einer unrichtigen Darstellung auf deren Vermögensschädigung ankommt. Mit Betrug ist deshalb Idealkonkurrenz möglich.

IX. Fragen im Zusammenhang mit der kriminalistischen Aufdeckung von Bilanzmanipulationen

Geht ein Unternehmen in Konkurs, wird ein sachkundiger Prüfer bei der Prüfung der Buchführungsunterlagen alsbald feststellen können, inwieweit die GoB eingehalten worden sind. Außerhalb eines Konkurses ist die Aufdeckung von Bilanzmanipulationen wesentlich schwerer, wenn nur ein Verdacht zu den Ermittlungsbehörden gedungen ist. Will die Staatsanwaltschaft bei einem noch tätigen Unternehmen den Ermittlungserfolg nicht gefährden, muß sie sich Informationen beschaffen, ohne daß das Unternehmen von den Nachforschungen erfährt und ohne daß es mehr als erforderlich geschädigt wird (z.B. bei falschem Verdacht).

Bei den dabei anzustellenden Vorermittlungen können folgende Institutionen behilflich sein ²⁾:

- Handelsregister und Grundbuchakten,
- Anfragen bei den zuständigen Gerichtsvollziehern, der Zwangsvollstreckungs- und Konkursabteilung des zuständigen Amtsgerichts,
- Einholen von Auskünften bei der Industrie- und Handelskammer, Handwerkskammer und Fachverbänden ³⁾,

1) Bilanzfälschungen und -verschleierungen gehen gelegentlich mit Scheck-, Wechselbetrug (Wechselreiterei) einher; vgl. Bertling, Kriminalität im Zahlungsverkehr, S. 36 ff, 147 ff, 155 ff

2) vgl. Bähr, Probleme der Wirtschaftskriminalität, S. 26

- Anfragen bei Sozialversicherungen nach Beitragsrückständen und Vollstreckungsmaßnahmen,
- Befragung des Arbeitsamtes über den Beschäftigungsstand des Unternehmens,
- Anfrage bei dem zuständigen Finanzamt über Steuerrückstände ¹⁾,
- Gutachten über frühere Jahresabschlüsse, einschließlich Geschäftsberichte.

Darüberhinaus kann eine eingehende Bilanzanalyse unter kriminalistischen Gesichtspunkten aufschlußreich sein. Die erfolgreiche Untersuchung der Finanzstruktur eines Unternehmens setzt allerdings die Kenntnis der Manipulationsmöglichkeiten voraus ²⁾.

1. Die Überprüfung der Liquidität

Unter Liquidität versteht man ganz allgemein die Zahlungsfähigkeit einer Unternehmung, d.h. die "Fähigkeit, allen Zahlungsverpflichtungen und Zahlungsnotwendigkeiten zu jedem Zeitpunkt fristgerecht nachkommen zu können" ³⁾. "...die Liquidität zu verstehen, heißt am Ende nicht mehr und nicht weniger, als die Grundzüge der kaufmännischen Finanzpolitik zu verstehen" ⁴⁾.

Die meisten Autoren betrachten die Liquidität als ein Verhältnis zwischen bestimmten Teilen des Umlaufvermögens zu bestimmten Teilen der Schuld. Für Industrieunternehmen wird folgende Unterteilung der Liquiditätsgrade vorgeschlagen ⁵⁾:

3) Auskünfte von Fachverbänden sind u.U. problematisch, da diese keine öffentlich-rechtlichen Institutionen sind und die Anfrage zur Kenntnis der Konkurrenten führen kann.

1) Das Finanzamt hat das Steuergeheimnis nach § 22 AO zu beachten.

2) Gössweiner-Saiko, AfK Bd. 130, S. 27, der den kriminalistischen Wert der Pflichtbilanzen als relativ gering einordnet.

3) Mellerowicz, Die Bank, S. 609

4) Fischer, Bilanzwerte, S. 439

5) vgl. die Zusammenstellung bei Löffelholz, Betriebswirtschaftslehre, S. 516 f, 520

- a) liquide Mittel ersten Grades: Kasse + Guthaben bei Landeszentralbanken und Postscheckämtern + Giroeinlagen bei Banken,
- b) liquide Mittel zweiten Grades: diskontfähige Wechsel + lombardfähige Wertpapiere + kurzfristig fällige Debitoren + leicht realisierbare Warenbestände,
- c) liquide Mittel dritten Grades: schwer realisierbare Vermögenswerte, wie Haus- und Grundbesitz, Maschinen, hypothekarisch gesicherte Forderungen und ähnliches.

Die Verbindlichkeiten werden nach ihrer Dringlichkeit gestaffelt:

- a) Verbindlichkeiten ersten Grades: Verbindlichkeiten aus Wareneinkäufen, Löhne, Sozialversicherungsbeiträge, Steuern, Wechsel- und Kontokorrentverbindlichkeiten,
- b) Verbindlichkeiten zweiten Grades: Kreditoren mit 30 bis 90 Tagen Zahlungsziel,
- c) Verbindlichkeiten dritten Grades: mittel- und langfristige Schulden (Darlehn).

Folgendes Beispiel einer Bilanzmanipulation soll deren Auswirkungen auf die Liquidität sichtbar machen ¹⁾:

1) vgl. Gnam und Sirch, Buchführungsschliche, S. 150 ff

Bilanz Nr. 1

Aktiva		Passiva	
Anlagevermögen	160.000	Kapital	150.000
Umlaufvermögen:		Anzahlung von	
Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe	20.000	Kunden	51.000
Halb- und Fertigwaren	98.000	Rückstellungen	20.000
Hypothekenforderungen	19.000	Bankschulden	60.000
zweifelhafte Forderungen	11.000	Lieferantenschulden	82.000
geleistete Anzahlungen	12.000	Wechselver-	
Warenforderungen	38.000	bindlichkeiten	74.000
Wechsel	35.000	Gewinn	23.000
Schecks	46.000		
Kasse, Bank, Postscheck	21.000		
	460.000		460.000
	=====		=====

Bilanz Nr. 2

Aktiva		Passiva	
Anlagevermögen	160.000	Kapital	150.000
Umlaufvermögen:		Anzahlung von	
Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe	20.000	Kunden	51.000
Halb- und Fertigwaren	98.000	Rückstellungen	20.000
zweifelhafte Forderungen	11.000	Darlehn	60.000
Debitoren	69.000	Lieferantenschulden	82.000
Schecks und Wechsel	81.000	Wechselver-	
Kasse, Bank, Postscheck	21.000	bindlichkeiten	74.000
		Gewinn	23.000
	460.000		460.000
	=====		=====

Die Bilanz Nr. 1 ergibt folgendes Bild über die Liquidität ersten Grades:

flüssige Mittel:	Schecks (- 10 %)	41.400
	Kasse, Bank, Postscheck	<u>21.000</u>
		62.400
kurzfristige		
Verbindlichkeiten:	Rückstellungen	20.000
	Wechselverpflichtungen	74.000
	Lieferanten	82.000
	Bankschulden	<u>60.000</u>
		236.000

Der Quotient beider Summen ergibt eine Liquidität von 26,4 %.

In der Bilanz Nr. 2 wurden auf der Aktivseite die Positionen "Schecks und Wechsel" zusammengezogen. Dadurch sollte der Eindruck erweckt werden, als handele es sich um kurzfristig fällige Schulden, und nicht um Wechsel, die in ihrer Höhe im Verhältnis zu den Schecks außerdem unbedeutend waren. Warenforderungen, geleistete Anzahlungen (liquide Mittel zweiten Grades) und Hypothekenforderungen (liquide Mittel dritten Grades) wurden zusammengefaßt. Auf der Passivseite wurde aus Bankschulden (liquide Mittel ersten oder zweiten Grades) ein Darlehn (liquide Mittel dritten Grades). Die Bilanz Nr. 2 zeigt so eine andere Liquidität des Unternehmens. Bei der Liquidität ersten Grades ergibt sich:

flüssige Mittel:	Schecks und Wechsel (- 10 %)	72.900
	Kasse, Bank, Postscheck	<u>21.000</u>
		93.900
kurzfristige		
Verbindlichkeiten:	Rückstellungen	20.000
	Wechselverpflichtungen	74.000
	Lieferanten	<u>82.000</u>
		176.000

Der Quotient beider Summen ergibt eine Liquidität von 53,3 %.

Daß diese Bilanzmanipulation, die den Zweck hatte, einen neu ein-

tretenden Gesellschafter von der Liquidität des Unternehmens zu überzeugen, den Tatbestand einer Darstellungsfälschung erfüllt - ebenso wie der umgekehrte Vorgang, wenn z.B. ein Aktionär oder Interessent durch den Ausweis einer schlechten Liquiditätslage vom Unternehmen ferngehalten werden soll - sei in diesem Zusammenhang nur am Rande erwähnt. Dabei macht sich der Täter oft die kaufmännische Vorstellung zunutze, daß Bankguthaben ein gutes, hohe Forderungen an Kunden hingegen ein schlechtes Zeichen für die Liquiditätslage des Unternehmens sind.

Für die kriminalistische Vorermittlung bleibt festzuhalten, daß gravierende Veränderungen der Liquidität ohne deutlich sichtbaren Grund in den Bilanzen aufeinander folgender Jahre ein Anzeichen für Manipulationen sein können (in vielen Fällen sind Liquiditätskrisen eines Unternehmens jedoch auf fehlerhafte Führung oder wirtschaftliche Schwierigkeiten zurückzuführen) ¹⁾.

2. Wirtschaftlichkeit, Rentabilität und Produktivität des Unternehmens

Zahlen über die Wirtschaftlichkeit, Rentabilität und Produktivität eines Unternehmens lassen sich nicht direkt aus den veröffentlichten Jahresabschlüssen gewinnen. Sie sind Erfolgsrelationen von Produktions- oder Umsatzprozessen. Die "herrschende Meinung" ²⁾ arbeitet mit folgenden Gleichungen:

$$\begin{aligned} \text{Wirtschaftlichkeit} &= \frac{\text{Ertrag}}{\text{Aufwand}} \\ \text{Rentabilität} &= \frac{\text{Gewinn} \times 100}{\text{Kapital}} \\ \text{Produktivität} &= \frac{\text{Ausbringungsmenge}}{\text{Einsatzmenge.}} \end{aligned}$$

1) vgl. das Beispiel bei Gössweiner-Saiko, AfK Bd. 131, S. 13 ff, wo der Niedergang eines kleinen Unternehmens beim Vergleich

So wie einzelne Positionen in der Bilanz durch entsprechende Manipulationen unrichtig dargestellt werden können, lassen sich auch Wirtschaftlichkeits-, Rentabilitäts- und Produktivitätsrelationen "gewünscht verändern".

Beispiel für die Veränderung der Rentabilität ¹⁾:

Bilanz Nr. 1

Aktiva		Passiva	
Anlagevermögen	130.000	Kapital	170.000
Umlaufvermögen	120.000	Rückstellungen	10.000
		Lieferanten	60.000
		Gewinn	10.000
	<u>250.000</u>		<u>250.000</u>
	=====		=====

Bilanz Nr. 2

Aktiva		Passiva	
Anlagevermögen	130.000	Kapital	110.000
Umlaufvermögen	120.000	Rückstellungen	70.000
		Lieferanten	60.000
		Gewinn	10.000
	<u>250.000</u>		<u>250.000</u>
	=====		=====

Das Unternehmen wollte einen neuen Aktionär gewinnen und "verbesserte" deshalb die Rentabilität des Eigenkapitals durch Umbuchung von Kapital auf das Rückstellungskonto von 5,8 % (Verhältnis Gewinn: Kapital) auf 9 %.

der jährlich aus der Bilanz sich ergebenden Liquiditätszahlen ersichtlich wird.

2) Mellerowicz, Betriebswirtschaftslehre, S. 79 ff

1) nach Gnam und Sirch, Buchführungsschliche, S. 155 ff

Zur Berechnung der Wirtschaftlichkeit müssen erst die Zahlen für Ertrag und Aufwendungen aus dem Jahresabschluß zusammengesetzt werden ¹⁾, da der ausgewiesene Bilanzgewinn (Jahresüberschuß) nur ausnahmsweise mit dem Ertrag des Unternehmens identisch ist.

3. Das unternehmerische Eigenkapital

Bei der Kreditwürdigkeit eines Unternehmens sind meistens die Haftungs- und Sicherheitsverhältnisse ausschlaggebend. Die Risiken bei einer Aktiengesellschaft hängen weitgehend vom eingezahlten Grundkapital sowie von den offenen und stillen Rücklagen ab. Darüberhinaus sind bei einer dynamischen Betrachtung die Rentabilität und Marktrisiken von Bedeutung.

Die Erkenntnis der Risiken aus einer Bilanz ist nicht nur für den Geldgeber (Kreditinstitut) von Interesse, sondern auch für den Kriminalisten im Vorfeld der Konkursdelikte oder des Betrugs. Ebenso wie einzelne Bilanzpositionen durch entsprechende Manipulationen gefälscht werden können, lassen sich auch die Aussagen über die Risikoverhältnisse in einer Bilanz durch Umgruppierungen und falsches Einordnen verändern.

Bilanz Nr. 1 ²⁾

Aktiva		Passiva	
Anlagevermögen	500.000	Kapital	280.000
Umlaufvermögen:		Rücklagen	18.000
Rohstoffe	30.000	Wertberichtigungen	100.000
Waren	70.000	Rückstellungen	50.000
Forderungen	230.000	Verbindlichkeiten	
Wechsel	75.000	-aus Lieferungen	290.000
Kasse	15.000	-aus Wechseln	170.000
		Bilanzgewinn	12.000
	<u>920.000</u>		<u>920.000</u>
	=====		=====

1) vgl. oben S. 50 ff

2) nach Gnam und Sirch, Buchführungsschliche, S. 155 ff

Die Bilanz zeigt ein erheblich unterfinanziertes Unternehmen, bei dem das Anlagevermögen nicht vom Eigenkapital gedeckt wird. Eine stärkere finanzielle Belastung müßte das Unternehmen in eine Liquiditätskrise, u.U. zur Zahlungsunfähigkeit führen. Die geringen Rohstoff- und Warenpositionen lassen auf nicht voll ausgelastete Kapazitäten schließen, ggf. auf eine Unterbeschäftigung. Zu kleine Rohstoffvorräte bergen in Zeiten von Rohstoffknappheit Gefahren für Produktion und Belegschaft.

Auf der anderen Seite ist aber festzustellen, daß das Unternehmen trotz hoher Forderungsverluste (Wertberichtigungen auf Forderungen) noch einen Gewinn erwirtschaftet hat.

Bilanz Nr. 2

Aktiva		Passiva	
Anlagevermögen	500.000	Kapital	280.000
Umlaufvermögen:		Rücklagen	118.000
Rohstoffe	30.000	Rückstellungen	50.000
Waren	70.000	Verbindlichkeiten	
Forderungen	230.000	- gegenüber Kreditin-	
Wechsel	75.000	stituten	100.000
Kasse	15.000	- aus Lieferungen	190.000
		- aus Wechseln	170.000
		Bilanzgewinn	12.000
	<u>920.000</u>		<u>920.000</u>
	=====		=====

Zwar erlaubt das manipulierte Bilanzbild nicht den Schluß auf ein solides Unternehmen, da verschiedene Relationen unverändert bleiben ¹⁾, dem Unternehmen wird aber ein fundiertes Aussehen durch Verminderung der zweifelhaften Forderungen und Bezeichnung der Lieferantenverbindlichkeiten als Darlehn und Rückstellungen (Wertberichtigungen) als Rücklagen gegeben. Auch der Liquiditätsausweis wird verbessert.

1) z.B. Warenvorräte: Anlagevermögen

Diese Manipulation ist als Ergebnisfälschung (da die Rücklagen Teil des Eigenkapitals sind, während Wertberichtigungen auf Forderungen sich gewinnmindernd auswirken) und als Darstellungsfälschung strafbar. Solche groben Manipulationen sind bei Aktiengesellschaften wohl äußerst selten, da der Jahresabschluß durch einen oder mehrere sachverständige Prüfer (Abschlußprüfer) zu prüfen ist.

Der Kriminalist kann die Risiken eines Unternehmens aus der Bilanz i.V.m. einer Beurteilung der Marktsituation und der Konjunktur erkennen; auch kann es ihm gelingen, im Vergleich der Unternehmensbilanzen verschiedener Jahre Anhaltspunkte für Falschdarstellungen zu finden. Eine übertriebene Kommentierung im Geschäftsbericht ¹⁾ sollte Aufmerksamkeit erwecken.

1) z.B. für Bilanz Nr. 1: die Liquiditäts- und Beschäftigungslage des Unternehmens sind ausgezeichnet. Diese Behauptung erfüllt den Tatbestand des § 400 Nr. 1.

D Zusammenfassung

Der Tatbestand der unrichtigen Darstellung (§ 400) knüpft an die Merkmale der "unrichtigen Wiedergabe" und der "Verschleierung" an. Rechtsprechung und Literatur bemühten sich um eine Interpretation der in Anlehnung an das Gesetz entwickelten Begriffe "Bilanzfälschung" und "Bilanzverschleierung".

Als der Gesetzgeber erstmals Bilanzmanipulationen in dieser Weise einteilte, fehlte es an zureichenden Bilanzierungs- und Gliederungsvorschriften. Trotz der seit 1931 mehr und mehr eingeschränkten Freiheiten bei der Gestaltung des Jahresabschlusses und des Geschäftsberichts blieben die nur historisch bedingten Unterscheidungen in Rechtsprechung und Rechtswissenschaft unangetastet. Versuche, Bilanzfälschungen und -verschleierungen voneinander genau abzugrenzen, konnten nicht befriedigen, da Bilanzverschleierungen vorwiegend in "Unklarheiten" und "Undeutlichkeiten" liegen sollten, die von "Unwahrheiten" nicht immer zu trennen sind.

Die betriebswissenschaftliche Literatur versucht deshalb seit geraumer Zeit, andere Einteilungskriterien für "Bilanzfehler" zu finden. Eine praktikable Gliederung entwickelte Kalveram, der auf die materiellen Auswirkungen von Bilanzfehlern abstellte und die Begriffe "Ergebnisfälschung" und "Darstellungsfälschung" prägte.

Ergebnisfälschungen liegen dann vor, wenn Eigenkapital und Erfolg unrichtig ausgewiesen werden. Darstellungsfälschungen sind solche Handlungen, die allein die Bilanzstruktur i.w.S. und die Unternehmenssituation unrichtig wiedergeben. Ergebnisfälschungen lassen sich deshalb auch als ergebnisverändernde Falschdarstellungen, Darstellungsfälschungen als ergebnisneutrale Falschdarstellungen bezeichnen.

Die Begriffe der Darstellungs- und Ergebnisfälschungen lassen sich unter das Tatbestandsmerkmal der unrichtigen Wiedergabe einordnen.

Das Tatbestandsmerkmal der Verschleierung ist nicht notwendig. Soll jedoch der derzeitige Wortlaut des § 400 unverändert bleiben, könnte eine klare Abgrenzung zwischen Verschleierung und unrichtiger Wiedergabe erzielt werden, wenn diese Begriffe als Darstellungs- und Ergebnisfälschungen verstanden würden.

Die Einordnung bestimmter Handlungen als Bilanzmanipulationen stößt in der Praxis auf erhebliche Schwierigkeiten. Trotz des ständig weiter eingeeengten Spielraumes bei der Aufstellung des Jahresabschlusses gesteht das Gesetz auch heute noch umfangreiche Bewertungs- und Bilanzierungswahlrechte zu. Deren Kumulierung und einseitige, unangemessene und mißbräuchliche Ausübung kann aber die Grenze zum Strafwürdigen oder Strafbaren hin überschreiten.

Zum Schutz der von Bilanzmanipulationen betroffenen Gruppen wäre es wünschenswert, würde der Gesetzgeber die "bilanzpolitischen" Möglichkeiten weiter einengen. Nach der derzeitigen Rechtslage könnten die Manipulationsmöglichkeiten innerhalb der im Einzelfall gesetzlich zulässigen Bilanzierungs- und Bewertungsspielräume eingeschränkt werden, wenn die Wahlrechte nur unter Beachtung des Prinzips, daß Jahresabschluß und Geschäftsbericht einen möglichst sicheren Einblick in die Vermögens- und Ertragssituation des Unternehmens gewährleisten sollen, ausgeübt werden können. Ein Bilanzansatz, der gegen diese Forderungen verstößt, selbst wenn er sich im Rahmen der Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften bewegt, sollte als strafbare Bilanzmanipulation eingeordnet werden.

Weiter besteht die Schwierigkeit, Bilanzmanipulationen von Bilanzfehlern zu unterscheiden, die infolge Irrtums, Gedankenlosigkeit, Unachtsamkeit oder aus mangelnder Kenntnis der Vorschriften entstanden sind. Solange allein vorsätzliche Bilanzmanipulationen mit Sanktionen bedroht sind, besteht die Gefahr, daß wegen Beweisschwierigkeiten im subjektiven Bereich eine Ahndung unterbleiben muß.

Ausgehend davon, daß das Vertrauen auf die richtige Aussage einer Bilanz i.w.S. ¹⁾ als solche schutzwürdig ist, da sie für alle an einem Unternehmen interessierten Personen Veranlassung zu bestimmten Folgerungen und Entschlüssen sein kann, sollte das leichtfertige Vorlegen einer unrichtigen Bilanz i.w.S. als Ordnungswidrigkeit geahndet werden.

Damit könnten diejenigen strafwürdigen Fälle erfaßt werden, bei denen zur Zeit aus Beweisschwierigkeiten im subjektiven Bereich eine Verurteilung unterbleiben muß. Zum anderen würden sämtliche Aktiengesellschaften angehalten, die Ordnungsmäßigkeit ihrer Buchführung und Bilanzierung (noch) sorgfältiger zu überwachen ²⁾.

In § 400 Nr. 2 sind Vorträge oder Auskünfte auf der Hauptversammlung, die die Verhältnisse eines Konzerns oder Teilkonzerns unrichtig wiedergeben, nicht mit Strafe bedroht. Ein Grund für die verschiedenartige Behandlung einer Gesellschaft und eines Konzerns ist nicht ersichtlich, so daß § 400 Nr. 2 um die Vorträge oder Auskünfte auf der Hauptversammlung erweitert werden sollte.

In diesem Zusammenhang sei darauf hingewiesen, daß die unrichtige Darstellung der Verhältnisse eines Konzerns oder Teilkonzerns dann nicht unter Strafe gestellt ist, wenn, wie § 28 EG AktG es erlaubt, eine GmbH den Konzern leitet. Das GmbH-Recht weist eine solche Strafvorschrift nicht aus. Allerdings will der vom Bundesminister der Justiz im April 1969 vorgelegte Referentenentwurf eines GmbH-Gesetzes in § 297 diese Lücke schließen ³⁾.

1) Jahresabschluß und Geschäftsbericht

2) Zwar hängen im Steuerrecht zahlreiche Vergünstigungen von einer ordnungsmäßigen Buchführung ab, die Verwerfung einer Buchführung als nicht ordnungsmäßig kann daher zu Millionenschäden bei einer Aktiengesellschaft führen, so daß aus diesem Grund bereits der Vorstand gezwungen wird, die Buchführung zu überwachen, Manipulationen sind aber auch bei der Aufstellung der handelsrechtlichen Jahresbilanz möglich, ohne daß steuerliche Schäden die Folgen sind.

3) Schmitz, Reform des GmbH-Strafrechts, S. 84, 129

Die hier aufgezeigten Mängel und Schwierigkeiten im Tatbestand des § 400 könnten etwa durch folgende Gesetzesformulierung ausgeräumt werden:

§ 1

(1) Mit ... wird bestraft, wer als Mitglied des Vorstands oder des Aufsichtsrats oder als Abwickler

1. die Verhältnisse der Gesellschaft einschließlich ihrer Beziehungen zu verbundenen Unternehmen in Darstellungen oder Übersichten über den Vermögensstand, in Vorträgen oder Auskünften in der Hauptversammlung unrichtig wiedergibt,
2. die Verhältnisse eines Konzerns oder Teilkonzerns, für den die Gesellschaft einen Konzernabschluß aufzustellen hat, in Darstellungen oder Übersichten über den Vermögensstand des Konzerns oder Teilkonzerns, in Vorträgen oder Auskünften in der Hauptversammlung der Gesellschaft unrichtig wiedergibt,
3. ...
4. ...

(2) Eine unrichtige Wiedergabe der Verhältnisse liegt insbesondere dann vor, wenn Vorschriften über den Jahresabschluß verletzt sind.

§ 2

Ordnungswidrig handelt, wer als Mitglied des Vorstands oder des Aufsichtsrats oder als Abwickler leichtfertig

1. die Verhältnisse der Gesellschaft einschließlich ihrer Beziehungen zu verbundenen Unternehmen in Darstellungen oder Übersichten über den Vermögensstand unrichtig wiedergibt,
2. die Verhältnisse eines Konzerns oder Teilkonzerns, für den die Gesellschaft einen Konzernabschluß aufzustellen hat, in Darstellungen oder Übersichten über den Vermögensstand des Konzerns oder Teilkonzerns unrichtig wiedergibt.

Durch eine solche Gesetzesänderung allein kann der Strafrechtsschutz des § 400 nicht einschneidend verbessert werden; andere Umstände müssen hinzutreten.

Neben einer weiteren Präzisierung der Bilanzierungsvorschriften und einer exakteren Umgrenzung notwendiger Wahlrechte sollte die Forderung nach Abhängigkeit der Handelsbilanz von der Steuerbilanz überprüft werden. Im Unternehmensalltag werden heute Entscheidungen über Wertansätze in der Handelsbilanz nicht selten allein aus steuerlichen Erwägungen getroffen.

Will man die Koppelung von Handels- und Steuerbilanz nicht aufheben, sollte überlegt werden, ob nicht die Veröffentlichung der Steuerbilanzen der Aktiengesellschaften, zumindest der Gesellschaften, deren Aktien an den Börsen notiert werden, dem Interesse der Öffentlichkeit an dem Unternehmen eher gerecht wird, als das Vorlegen einer Handelsbilanz, die selbst von Kreditinstituten nur noch selten als Entscheidungsgrundlage für Finanzgeschäfte akzeptiert wird.

Eine Stärkung der Position der Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften sollte vorgenommen werden. Solange die Hauptversammlung auf Vorschlag des Vorstands die Prüfer bestimmt, ist eine völlige Unabhängigkeit, die bei der Kontrolle von Jahresabschlüssen und Geschäftsberichten erforderlich ist, nicht gewährleistet.

Die wichtigste Forderung für einen umfassenderen Schutz der Aktionäre und der Öffentlichkeit vor Bilanzmanipulationen ist aber die Verbesserung der personellen und materiellen Struktur der mit der Verfolgung von Wirtschaftsvergehen beauftragten Institutionen ¹⁾.

1) Im Widerspruch dazu steht eine Gesetzgebungsvorlage, die die Stellen der Ersten Staatsanwälte abschaffen will. Gerade diese Gruppe von Staatsanwälten wird aber zur Zeit bei der Bekämpfung von Wirtschaftsverbrechen hauptsächlich eingesetzt (vgl. Lossos, ZRP 1973, S. 88).

Vielleicht trägt der zunehmende Abbau der Vorstellung in der Öffentlichkeit, daß Wirtschaftsvergehen unter Kavaliersdelikte einzuordnen seien, dazu bei, der Erfüllung dieser Forderung näherzukommen.

Verzeichnis der Abkürzungen

Abkürzungen werden nur insoweit aufgeführt, als sie nicht bereits aus sich selbst heraus verständlich sind. Im Übrigen wird auf Kirchner, Hildebert, Abkürzungsverzeichnis der Rechtssprache, Berlin 1957, verwiesen.

a.A.	- andere Ansicht
a.a.O.	- am angegebenen Ort
Abs.	- Absatz
a.F.	- alte Fassung
AfK	- Archiv für Kriminologie (66.1916ff.; vorher: Archiv für Kriminalanthropologie und Kriminalistik)
AG	- Aktiengesellschaft
AktG	- Aktiengesetz
AO	- Reichsabgabenordnung v. 13.12.1919 (RGBl. S. 1993)
Arch.Pr.Str.	- Archiv für Preußisches Strafrecht
AT	- Allgemeiner Teil
BB	- Der Betriebs-Berater (1.1946 ff)
Bd	- Band
BGBI	- Bundesgesetzblatt
BT	- Bundestag
DRZ	- Deutsche Richterzeitung
E 1962	- Entwurf eines Strafgesetzbuchs mit Begründung, Bonn 1962
EG	- Einführungsgesetz
EStG	- Einkommensteuergesetz
Fn	- Fußnote
GoB	- Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung
HRR	- Höchstrichterliche Rechtsprechung
HdB	- Handbuch der Betriebswirtschaft
i.d.F.	- in der Fassung
i.V.m.	- in Verbindung mit

JuS	- Juristische Schulung
JW	- Juristische Wochenschrift
JZ	- Juristen - Zeitung
KGaA	- Kommanditgesellschaft auf Aktien
KO	- Konkursordnung
KStG	- Körperschaftsteuergesetz
m.w.N.	- mit weiteren Nachweisen
NB/NBW	- Neue Betriebswirtschaft (Beilage zum Betriebs- berater)
OWiG	- Ordnungswidrigkeitengesetz
Rdn	- Randnummer
Reg E	- Regierungsentwurf
RGBI	- Reichsgesetzblatt
RGSt	- Entscheidungen des Reichsgerichts in Strafsachen
RGZ	- Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen
S.	- Seite
s.	- siehe
Sp.	- Spalte
StGB	- Strafgesetzbuch
SJZ	- Schweizerische Juristenzeitung
VerglO	- Vergleichsordnung
WP	- Wirtschaftsprüfer
WPg	- Die Wirtschaftsprüfung
ZfB	- Zeitschrift für Betriebswirtschaft
ZfbF	- Zeitschrift für betriebswissenschaftliche Forschung
ZfhF	- Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung

Literaturverzeichnis

- Adler-Düring-Schmaltz Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft. Handkommentar für die Bilanzierungs- und Prüfungspraxis unter Berücksichtigung der sonstigen handelsrechtlichen Vorschriften. 3. Aufl., Stuttgart 1957
Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft. 4. Aufl., völlig neu bearbeitet von Schmaltz, Kurt, Forster, Karl-Heinz, Goerdeler, Reinhard, Havermanns, Hans. Stuttgart 1968/1971
- Albach, Horst Bewertungsprobleme des Jahresabschlusses nach dem Aktiengesetz 1965, in: BB 1966, S. 377 ff

Rechnungslegung im neuen Aktienrecht, in: NB 1966, S. 178 ff
- Arbeitskreis Chemie Gliederungsvorschriften der Jahresbilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung sowie Bewertungsvorschriften im Aktiengesetz 1965, in: ZfB 1966, 2. Erg.-Heft, S. 29 ff (von zwei Arbeitskreisen des Betriebswirtschaftlichen Ausschusses des Verbandes der chemischen Industrie e.V. Frankfurt)
- Bähr, Günther Probleme der Wirtschaftskriminalität, in: Wirtschaftskriminalität - Sachverständigen-gutachten, Referate, Diskussionsbeiträge zur Arbeitstagung der Deutschen Kriminalistischen Gesellschaft 1968 in Frankfurt/Main. Bd. 43 der Kriminologischen Schriftenreihe, Hamburg 1969
- Barth, K. Die Jahresbilanz der Unternehmung, Wesen und Gestalt. Stuttgart 1950

Die Entwicklung des deutschen Bilanzrechts und die ihm zugrundeliegenden Bilanzauffassungen, handelsrechtlich und steuerrechtlich. Bd. I, Handelsrecht. Stuttgart 1953
- Baumann, Jürgen Strafrecht. Allgemeiner Teil. 3. stark erweiterte Auflage. Bielefeld 1964

- Baumbach, Adolf - Hueck, Götz Aktiengesetz. Kommentar. 13. Aufl., München 1969
- Beigel, Rudolf Das Buchführungsrecht der Aktiengesellschaften. Leipzig, um 1900
- Beine, Günther Die Bilanzierung von Forderungen in Handels-, Industrie- und Bankbetrieben. Band 2 der Schriftenreihe für Kreditwirtschaft und Finanzierung. Wiesbaden 1960
- Bertling, Günter Die Kriminalität im bargeldlosen und bargeldsparenden Zahlungsverkehr. Schriftenreihe des Bundeskriminalamtes Wiesbaden. Frankfurt 1958/3
Wirtschaftskriminalität. Schriftenreihe des Bundeskriminalamtes Wiesbaden. Frankfurt 1956/1
- Blümich - Falk Einkommensteuergesetz, 2 Bde., 9. Aufl., Berlin und Frankfurt a.M. 1964
- Borkowsky, R. Die Bilanztheorien und ihre wirtschaftliche Grundlage. Diss. Zürich 1945
- Brodmann, Erich Kommentar zum Aktienrecht. Band IV des Gewerbe- und Industriekommentars, herausgegeben von Senatspräsidenten und Räten des Reichsgerichts. Berlin und Leipzig 1928
- Brönner, Herbert Die Bilanz nach Handels- und Steuerrecht. 8. Aufl., Stuttgart 1971
- Brüggemann-Würdinger Handelsgesetzbuch. Berlin 1967
- Büschgen, Hans Aktienanalyse und Aktienbewertung nach Ertragskraft. Wiesbaden 1962
- Chenaux-Repond, Julius Wie liest man eine Bilanz ? 32. Aufl., Stuttgart 1965
- Claussen, Carsten P Bilanzierungsgrundsätze des neuen Aktienrechts, in: AG 1968, S. 1ff
- Coutre, Walter le Bilanzdelikte, in: Handwörterbuch des Kaufmanns, Hrsg. Karl Bott, Hamburg 1925, Bd.1, S. 497 ff

- Coutre, Walter le Bilanzrecht und Gesellschaftsbilanz. Wiesbaden 1949 - 1950 (Die Handels-Hochschule)
- Grundzüge der Bilanzkunde. 4. durchges. Aufl., Wolfenbüttel 1949 (zit. Grundzüge)
- Praxis der Bilanzkritik. Berlin 1926
- Was sagt mir die Bilanz? Wirtschaftskennntnis durch Bilanzkritik. 3. Aufl., Stuttgart 1962
- Düstner, Christian u.a. Kriminalität in der Bundesrepublik. Ausmaß und Reaktion. Göttingen 1972
- Dankmeiner, Heinz Bilanzfälschung und Bilanzverschleierung, in: ZfhF 1937, S. 517 ff und S. 564 ff
- Deutsches Industrieinstitut Zahlen der wirtschaftlichen Entwicklung in der BRD. 1971
- Döllerer, Georg Anschaffungskosten und Herstellungskosten nach dem neuen Aktienrecht unter Berücksichtigung des Steuerrechts, in BB 1966, S. 1405ff
- Gläubigerschutz und Aktionärsschutz im neuen Aktienrecht - ein Scheingegensatz, in: BB 1966, S. 629 ff
- Rechnungslegung nach dem neuen Aktienrecht und ihre Auswirkungen auf das Steuerrecht, in: BB 1965, S. 1405 ff
- Dreher, Eduard Strafgesetzbuch. 33. neubearbeitete Aufl. des von Otto Schwarz begründeten Werkes. München 1972
- Engelhardt - Raffée Grundzüge der doppelten Buchhaltung. 2. Aufl., Wiesbaden 1971
- Erbs, Georg - Kohlhaas, Max Strafrechtliche Nebengesetze. Loseblattsammlung
- Erhard, Fritz Bilanzanalyse als Mittel der steuerlichen Betriebsprüfung. Wiesbaden 1970
- Ertner, Ulrich Der Geschäftsbericht als Instrument erweiterter aktienrechtlicher Rechnungslegung. Diss. Berlin 1968

- Gnam, Arnulf -
Sirch, Anton Buchführungsschliche. Eine Systematik von
Buchführungsfehlern. Stuttgart 1953
- Godin - Wilhelmi Aktiengesetz. Kommentar. Begründet von Frei-
herr von Godin und Hans Wilhelmi, neubearbei-
tet von Sylvester Wilhelmi. 4. Aufl., Berlin
1971
- Gössweiner-Saiko, Th.C. Bilanzdelikte, in: AfK Bd. 130 S. 155 ff
- Die kriminalistische Bedeutung des kaufmänni-
schen Risikos, in: AfK Bd. 128, S. 82 ff
- Die kriminalistische Bedeutung der kaufmänni-
schen Kalkulation, in: AfK Bd. 128, S. 146 ff
- Die kriminalistische Bedeutung der kaufmänni-
schen Rentabilität, in AfK Bd. 129, S. 75 ff,
Bd. 130, S. 23 ff
- Die kriminalistische Bedeutung der kaufmänni-
schen Liquidität, in: AfK Bd. 131, S. 8 ff
- Die kriminalistische Bedeutung der Abschrei-
bung, der Bewertung und der stillen Reserven,
in: AfK Bd. 132, S. 96 ff
- Die Vernehmung in Wirtschaftsstrafsachen, in:
AfK Bd. 133, S. 32 ff und S. 89 ff
- Steuerdelikte. Phänomenologie, Tatbestandsmä-
ßigkeit und Fragen der kriminalistischen Un-
tersuchungsführung. Eine Übersicht über die
Hauptformen der Steuerwiderstände krimineller
Natur für die Praxis des Wirtschaftsstrafrechts,
in: AfK Bd. 134, S. 38 ff und S. 103 ff
- Gössweiner, Theodor Wesen und Probleme der Bilanzdelikte. Neuwied
1970 (zit.: Bilanzdelikte)
- Grieger, Rudolf Die handelsrechtliche und steuerliche Behand-
lung des Leasing, in: WpM 1970, S. 302 ff
- Großkommentar bearbeitet von C.H. Barz, H. Brönner, U. Klug,
Aktiengesetz K. Mellerowicz, J. Mayer-Landrut u.a. 3. Aufl.,
1970/1973 Berlin

Gübbels, Bernhard	Handbuch der steuerlichen Abschreibung. 4. völlig neu bearbeitet und ergänzte Aufl., Köln 1966
Hagemann, Heinrich	Die Nichtigkeit und Anfechtbarkeit von Jahresabschlüssen der Aktiengesellschaften wegen Verstoßes gegen die Bewertungs- und Gliederungsvorschriften des Aktiengesetzes vom 30. Januar 1937. Diss. Münster 1938
Hammerl, Horst	Die Bankrottdelikte. Zur strafrechtlichen und kriminologischen Problematik des einfachen und schweren Bankrotts. Diss. Frankfurt 1970
Handelsgesetzbuch, Großkommentar	begründet von Hermann Staub, weitergeführt von Mitgliedern des Reichsgerichts (Brüggemann-Würdinger - Röhricht). 3. Aufl., Berlin 1967
Hax, Karl	Die Bilanz der Unternehmung, in: JuS 1964, S. 11 ff
Havermann, Hans	Leasing, eine betriebswirtschaftliche, handels- und steuerrechtliche Untersuchung. Düsseldorf 1965
Heigl, A. und Uecker, P.	Die aktienrechtliche Prüfung. Stuttgart 1962
Heinen, Edmund	Handelsbilanzen. 5. Aufl., Wiesbaden 1969
Hofmann, Rolf	Bilanzkennzahlen. Industrielle Bilanzanalyse und Bilanzkritik. 3. Aufl., Opladen 1973
Horn, Max	Zum Bewertungsproblem in der Jahresbilanz der Unternehmung. Nr. 17 der Veröffentlichungen des Steuerinstituts an der Handels-Hochschule Leipzig. Berlin 1935
Hülsemann, Karl	Betriebswirtschaftliche Fragen aus dem Gebiete der Wirtschaftsdelikte, in: Mommsen, Moderne Wirtschaftsdelikte, S. 117 ff
Institut der Wirtschaftsprüfer	Sonderausschuß Neues Aktienrecht. Stellungnahme NA 5/1966, in: WPg 1966, S. 677 f
Isaac, Alfred	Bilanzen. Berlin 1930

- | | |
|--------------------------------------|--|
| Jacob, Herbert | Das Bewertungsproblem in der Steuerbilanz.
Wiesbaden 1961 |
| Jenny, Ernst -
Niedermeyer, Georg | Die Hintertüren der Buchhaltung. Berlin-
Halensee 1926 |
| Jäger, Alfred | Reserven, Rückstellungen und Wertberichtigungs-
kosten als Faktoren zur Sicherung der Aktien-
gesellschaft, in: Veröffentlichungen des Steu-
er Instituts an der Handels-Hochschule Leipzig,
Nr. 18. Berlin 1935 |
| Joschke, Karl-Heinz | Praktisches Lehrbuch der Betriebswirtschaft.
München 1970 |
| Kalveram, Wilhelm | Verstöße gegen die Grundzüge ordnungsgemäßer
Bilanzierung, in: Die Bilanzen der Unterneh-
mungen, Festgabe für Julius Ziegler (Hrsg.
Karl Meithner). Berlin 1933 Bd. I (zit.:
Festgabe Ziegler) |
| | Versuche einer Systematik der Bilanzdelikte,
in: Ertel H.A. (Hrsg.), Wirtschaftsprüfung,
Handbuch für das Revisions- und Treuhandwesen.
Bd. I, Berlin 1938 |
| Karsten, Johann-
Friedrich | Die Deformierung der handelsrechtlichen Rech-
nungslegung durch steuerliche Maßnahmen der
Wirtschaftsförderung, in: BB 1967, S. 425 ff |
| Kessler, Ernst | Buchführungs- und Kapital-Delikte. Bekämpfung
und Verhütung an Hand von 231 Erlebnissen.
Stuttgart 1928 |
| Klug, Ulrich | Aktienstrafrecht. Kommentar zu den §§ 288 -
304 des Aktiengesetzes. Berlin 1964. Sonder-
druck aus Bd. 2 des Großkommentars zum Aktien-
gesetz, 2. Aufl. |
| | in: Hachenburg, Kommentar zum Gesetz betreffend
die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
für §§ 81a - 84. 6. Aufl., Berlin 1959 |
| Knapp, Lotte | Problematischer Leasingerlaß, in DB 1971,
S. 685 ff |

- König, Wolfgang Die Anwendung der Last-in-first-out-Methode bei der Bewertung des Vorratsvermögens, in: WPg 1966, S. 397 ff
- Kollnig, Karl Bilanzverschleierung und Bilanzfälschung, in: NBW 1965, S. 188 ff
- Konrad, H. Die Bilanzrätzel. Wehingen 1905
- Korndörfer, Wolfgang Allgemeine Betriebswirtschaftslehre. Aufbau-Ablauf-Führung und Leitung. Wiesbaden 1970
- Kresse, W. Die neue Handelsbilanz. Auswirkungen der Aktienrechtsreform. Stuttgart 1966
- Kropff, Bruno Aktiengesetz. Textausgabe des Aktiengesetzes vom 6.9.1965. Düsseldorf 1965
- Bilanzwahrheit und Ermessensspielraum in den Rechnungslegungsvorschriften des Aktiengesetzes 1965, in: WPg 1966, S. 369 ff
- Leitgedanken der Bewertungsvorschriften des künftigen Aktienrechts, in: WPg 1964, S. 566 ff
- Kruse, Hans-Gerhard Die Bilanzierung von Halb- und Fertigfabrikaten nach der Methode des direct-costing. Wiesbaden 1967
- Kruse, Heinrich-Wilhelm Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. Köln 1970
- Leffson, Ulrich Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. 2. veränderte und erweiterte Aufl., Düsseldorf 1970
- Lehmann, M.R. Die dynamische Bilanz Schmalenbachs, Darstellung, Vertiefung und Weiterentwicklung. Wiesbaden 1963
- Lehner, Frithjof Die aktienrechtliche Strafhafung in den Vereinigten Staaten von Amerika. Eine Untersuchung im Hinblick auf das deutsche Aktienstrafrecht (§§ 294 bis 304 AktG). Diss. Köln 1965
- Leithner, Friedrich Bilanztechnik und Bilanzkritik, in: Grundriß der Buchhaltung und Bilanzkunde. Bd. 2, 8/9. Aufl., Berlin 1929

- | | |
|---------------------------------------|--|
| Lindemann, Peter und
Nagel, Knut | Revision und Kontrolle bei automatisierter
Datenverarbeitung. Neuwied 1969 |
| Lindner, Horst und
Ziegert, Alfons | Bewertung und Bewertungsverfahren. 7. neubearb.
Aufl., vormals: Schmitt-Degenhardt-Gruss-Lind-
ner. Stuttgart 1970 |
| Littmann, Eberhard | Leasing in der Steuerbilanz, in: DStR 1970,
S. 261 ff |
| Löffelholz, Josef | Repetitorium der Betriebswirtschaftslehre.
3. Überarbeitete und erweiterte Auflage.
Wiesbaden 1970 |
| Marker, Hanns-Fried-
helm | Bilanzfälschung und Bilanzverschleierung.
Eine Untersuchung zur historischen Entwick-
lung der Begriffe in Gesetzgebung, Recht-
sprechung und Literatur. Diss. Mainz 1968 |
| Maurach, Reinhart | Deutsches Strafrecht. Allgemeiner Teil. 4.
völlig neu bearbeitete Aufl., Karlsruhe 1971 |
| May, Erich | Das Wirtschaftsgut. Kritische Analyse der
steuerlichen Lehre vom Wirtschaftsgut aus
betriebswirtschaftlicher Sicht. Wiesbaden 1970 |
| Mayer, Leopold | Bilanzdelikte, in: Nicklisch, Handwörterbuch
der Betriebswirtschaft. 3. Aufl., Bd. 1,
Stuttgart 1956 |
| Mellerowicz, Konrad | Allgemeine Betriebswirtschaftslehre. Bd. I.
11/13. Aufl., Berlin 1967/69 |
| | Bilanz- und Betriebsanalyse. 4. neubearbeitete
Aufl., Wiesbaden 1970 |
| | Die Liquidität, in: Die Bank, 1952, Bd.II,
S. 609 ff |
| | Rechnungslegung und Konzernabschluß, in:
Beiträge zur Aktienrechtsreform. Heidelberg
1959 |
| | Unternehmenspolitik. Bd. III, Freiburg 1964 |
| Meyer, Fritz | Die Strafvorschriften des neuen Aktiengesetzes,
in: AG 1966, S. 109 ff |

Mezger, Edmund, Blei, Hermann	Strafrecht I. Allgemeiner Teil. 14. neubearb. Aufl., München 1970
Minialow, Eduard	Bilanzgeheimnisse. Leipzig 1928
Möhle, Herbert	Bilanzieren - gestern, heute, morgen. Wiesbaden 1973
Möhring, Philipp	Das neue Aktienrecht, in: NJW 1966, S. 87 ff
Mommsen, Theodor	Moderne Wirtschaftsdelikte unter besonderer Berücksichtigung der Insolvenzdelikte. Schrif- tenreihe des Vereins Pro Honore, Verein für Treu und Glauben im Geschäftsleben e.V. und der Deutschen Zentralstelle zur Bekämpfung der Schwindelfirmen e.V., Bd.2. Lübeck 1954
Morgner, Gerhold	Die Schutzklausel für den Geschäftsbericht nach dem neuen Aktienrecht, in:BB 1965, S.1173ff
Münstermann, Hans	Die Bedeutung des ökonomischen Gewinns für den externen Jahresabschluß der Aktiengesell- schaft, in: WPg 1966, S. 579 ff
Mutze, Otto	Aktivierung und Bewertung immaterieller Wirt- schaftsgüter nach Handels- und Steuerrecht. Berlin 1960 Zu den Bewertungsvorschriften unseres künftigen Aktienrechtes, in: AG 1965, S. 3 ff Grundsatzfragen der Bilanzierung und Aktien- rechtsreform, in: WPg 1965, S. 169 ff
Niederauer, Friedrich	Bilanzwahrheit und Bilanzdelikte. Berlin 1937
Pausenberger, Ehren- fried	Wert und Bewertung. Stuttgart 1962
Petz, Hedwig	Bilanzpublizität und Unternehmerinteresse bei der industriellen AG. Diss. Tübingen 1936
Rabben, Heinrich	Das kriminelle Strafrecht im Aktiengesetz nach deutschem Reichsrecht. Diss. Straßburg 1912
Raisch, Peter	Zu den grundsätzlichen Aufgaben der Rechts- wissenschaft gegenüber dem neuen Aktiengesetz, in: JZ 1966, S. 549 ff

Rau, Hans-Gerd	Lifo-Bewertung steuerrechtlich nicht zulässig, in: BB 1966, S. 439
Rehm, Hermann	Die Bilanzen der Aktiengesellschaften und Gesellschaften m.b.H. München 1903
Regierungsentwurf	Regierungsentwurf eines Aktiengesetzes vom 13.6.1960. 3. Wahlperiode. Drucksache 1915
Rössle, Karl	Allgemeine Betriebswirtschaftslehre. 5. Aufl., Stuttgart 1956
Runge, Berndt	Leasing in der Bilanz, in: Aktuelle Probleme der Datenverarbeitung und Bilanzierung. (Hrsg. Kresse, Werner) Stuttgart 1971
Sachverständigengutachten	Wirtschaftskriminalität. Hamburg 1969
Saage, Gustav	Die Reservepolitik im neuen Aktienrecht, in: NB 1966, S. 71 ff
Sandig, Curt	Betriebswirtschaftspolitik. Die Führung des Betriebes. 2. völlig neubearb. Aufl., Stuttgart 1966
Schär, Johann-Friedrich, Prion, W.	Buchhaltung und Bilanz. 6. Auflage. Berlin 1932
Schlegelberger-Quassowski	Aktiengesetz. Hrsg. von Franz Schlegelberger, Leo Quassowski, G. Hentig, E. Geßler, W. Hefermehl. 2. Aufl., 1937
Schlüter, Carl	Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung und steuerliche Gewinnermittlung, in: WPg 1951, S. 436
Schmalenbach, Eugen	Dynamische Bilanz. 13. verb. und erw. Aufl., bearbeitet von R. Bauer, Köln und Opladen 1962 Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, in: ZfhF 1933, S. 225 ff
Schmaltz, Kurt	Betriebsanalyse. Stuttgart 1929
Schmitt, Fritz A. und Schmitt, Fritz	Das neue Revisions-Handbuch. 2. völlig erneuerte Aufl. des "Revisions-Universums". Berlin 1968

Schmitz, Friedrich	Die Reform des GmbH-Strafrechts. Diss. Köln 1971
Schnettler, Adolf	Betriebsanalyse. Stuttgart 1960
Schönke - Schröder	Strafgesetzbuch. Kommentar. Begründet von Adolf Schönke, fortgeführt von Horst Schröder. 16. neubearb. Aufl., München 1972
Schönwaldt, Detlev	Bilanzwahrheit. Berlin 1900
Schröder, Johannes	Fragen der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung bei automatischer Datenverarbeitung, in: Aktuelle Probleme der Datenverarbeitung und Bilanzierung (Hrsg. Kresse, Werner). Stuttgart 1971
Schruff, Lothar	Der Wirtschaftsprüfer und seine Pflichtprüfungsmandate. Eine Marktstrukturuntersuchung. Düsseldorf 1973
Seicht, G.	Die kapitaltheoretische Bilanz und die Entwicklung der Bilanztheorien. Berlin 1970
Stern, Robert	Bilanzdelikte, falsche Geschäfts- und Steuerbilanzen. 2. Aufl., Berlin 1923
Streit, Erich	Grundsätze ordnungsgemäßer Bilanzierung für Rückstellungen. Diss. 1934 Leipzig
Thieß, Erich	Bilanzdelikte, in: Nicklisch, Handwörterbuch der Betriebswirtschaft. 1. Aufl., Stuttgart 1926
Tiedemann, Klaus (Hrsg.)	Die Verbrechen in der Wirtschaft. Karlsruhe 1970 Welche strafrechtlichen Mittel empfehlen sich für eine wirksamere Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität? Gutachten C zum 49. Deutschen Juristentag. München 1972
Tiefenbacher, Erhard	Anmerkung zu Morgner, Die Schutzklausel für den Geschäftsbericht nach neuem Aktienrecht, in: BB 1965, S. 1175
Trumpler, Hans	Die Bilanz der Aktiengesellschaft. Basel 1950

- Tüffers, Peter Unwahre und unklare Darstellungen sowie unlautere Stimmrechtsmaßnahmen im Aktienrecht. Diss. Köln 1928
- van der Velde Die Rechtsnatur der Handelsbilanz und Steuerbilanz, in: StBJhb 1954/55, S. 45 ff
- Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung in der steuerlichen Erfolgsbilanz, in: ZfhF 1949, S. 159 ff
- Vogt, Fritz J. Bilanztaktik. Wahlrechte des Unternehmers beim Jahresabschluß. 4. Aufl., Heidelberg 1955 und 5. Aufl., Heidelberg 1963
- Wagner, Wolfgang Bilanzierung vermieteter Erzeugnisse im Umlaufvermögen, in: DB 1970, S. 597 ff
- Walb, Ernst Grundsätzliches über unwahre und verschleierte Darstellungen gemäß § 314 HGB, in: ZfhF 1934, S. 104 ff
- Walb, Hans-Hermann Bilanzwahrheit und stille Reserven. Ein Beitrag zu dem Problem der Bilanz-Wahrheit und -Klarheit unter besonderer Berücksichtigung der stillen Reserven, des Geschäftsberichts und des Bilanzstrafrechts. Diss. Köln 1935
- Weber, Manfred Zur Lehre vom Wirtschaftsgut. Zugleich ein Beitrag zur Lösung von Bilanzierungsproblemen bei schwebenden Geschäften. Berlin 1969
- Weber, Ulrich Der 49. Deutsche Juristentag, in: JZ 1972, S. 667 f
- Weidner, Alfred Bilanzanalyse und Kreditwürdigkeitsprüfung. 2. Aufl., Stuttgart 1965
- Welzel, Hans Das deutsche Strafrecht. 11. Aufl., Berlin 1969
- Werninger, Gerd Rückstellungen in der Bilanz als betriebswirtschaftliches und steuerliches Problem. Diss. Köln 1958
- Wilhelmi, Hans Das neue Aktiengesetz, in: AG 1965, S. 187 ff

- Wilhelmi, Sylvester Aktiengesetz. Kommentar. Begründet von Freiherr von Godin und Hans Wilhelmi. 4. Aufl., Berlin 1971
- Wöhe, Günter Bilanzierung und Bilanzpolitik. Betriebswirtschaftlich - handelsrechtlich - steuerrechtlich. 2. durchges. Aufl., München 1972
- Zirpins, Walter Von Schwindelfirmen und anderen unlauteren (kriminellen) Unternehmen des Wirtschaftslebens, in: Schriftenreihe des Bundeskriminalamtes Wiesbaden. 1959/1
- Zirpins, Walter und Terstegen, Otto Wirtschaftskriminalität. Erscheinungsformen und ihre Bekämpfung. Lübeck 1963
- Zybon, Adolf Wirtschaftskriminalität und Rechnungswesen, in: ZfB 1968, S. 889 f

Lebenslauf

Am 30. 9. 1943 wurde ich als Sohn des techn. Angestellten Josef Nelles und seiner Ehefrau Frieda, geb. Klostermann in Ueckermünde geboren. Ich bin deutscher Staatsangehöriger.

Nach vier Jahren Volks- und drei Jahren Realschule besuchte ich ab 1957 das städt. mathematisch-naturwissenschaftliche Hansa-Gymnasium in Köln, wo ich am 21.2.1964 die Reifeprüfung ablegte. Die Dienstzeit in der Bundeswehr schloß sich an.

Im Sommersemester 1966 begann ich das Studium der Rechtswissenschaften an der Universität Köln. Am 20.11.1970 legte ich vor dem Justizprüfungsamt in Köln die erste jur. Staatsprüfung ab. Studien an der Verwaltungshochschule Speyer (Sommersemester 1971) und der Universität Münster (Wintersemester 1971/72 bis Sommersemester 1973) schlossen sich an. Zur Zeit bin ich Referendar im juristischen Vorbereitungsdienst.

